Handledning för mervärdesskatt 2009

Del 1

Fritzes
ett Wolters Kluwer-företag
106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32499-8
SKV 553 utgåva 20

STC i Avesta 2009

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2009.

Handledningen består av två delar. Del 1 behandlar allmänna bestämmelser om mervärdesskatt såsom skattskyldighet, undantag från skatteplikt, omsättningsland, beskattningsunderlag, skattesatser, avdragsrätt och fakturering (avsnitten 1−17). Del 2 behandlar vissa speciella områden såsom byggverksamhet, uthyrning av verksamhetslokal, jämkning, bilar, sjukvård, utbildning, kultur, marginalbeskattning och finansiella tjänster (avsnitten 18–42). Samtliga bilagor och förteckningar återfinns i del 2.

Handledning för mervärdesskatt, de senaste årens skrivelser och annan information om mervärdesskatt återfinns även på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se). Domar meddelade av EG-domstolen återfinns på EG-domstolens webbplats (www.curia.europa.eu/sv/index.htm).

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

Bestämmelserna som rör mervärdesskatteförfarandet behandlas i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555). Deklarationsavsnittet har uppdaterats 2008, se Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111.

Solna i mars 2009

Vilhelm Andersson

Innehåll del 1

Förord **3**

Förkortningslista **19**

1 Definitioner och begrepp **23**

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994 ..... **37**

3 Allmänt om mervärdesskatt **51**

3.1 Historik **51**

3.2 Mervärdesskatten och EG **52**

3.2.1 Allmänt 52

3.2.2 EU:s organisation 53

3.2.3 Rättskällor 55

3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt 57

3.2.5 Gemenskapsrättsliga begrepp 59

3.2.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt 60

3.2.7 Den inre marknaden 64

3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt 64

3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad **65**

3.4 Registrering m.m. **67**

3.4.1 Allmänt 67

3.4.2 Registrering 67

3.4.3 Deklaration 67

3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster 69

3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad **69**

4 Skattskyldighet **71**

4.1 Allmänt **71**

4.2 Beskattningens omfattning **71**

4.3 Skattskyldig **72**

4.3.1 Omvänd skattskyldighet ... 73
4.3.1.1 Tjänster ... 73
4.3.1.2 Varor ... 75
4.4 Frivillig skattskyldighet ... 77
4.5 Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt ... 79
4.6 Skattskyldighetens inträde ... 80
4.6.1 Varor ... 80
4.6.2 Tjänster ... 81
4.6.3 Förskott och a conto-betalningar ... 83
4.6.4 Bygg- och anläggningstjänster ... 85
4.6.5 Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel ... 86
4.6.6 Avverkningsrätt till skog ... 86
4.6.7 Skattskyldighetens inträde vid GIF ... 86
4.6.8 Skattskyldighetens inträde vid import ... 87

5 Skatteplikt och undantag från skatteplikt ... 89
5.1 Allmänt ... 89
5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster ... 89
5.3 Undantag från skatteplikt ... 89
5.3.1 Undantag på fastighetsområdet ... 91
5.3.2 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg ... 91
5.3.3 Undantag för utbildning ... 91
5.3.4 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel ... 92
5.3.5 Undantag för försäkringstjänster ... 92
5.3.6 Undantag för investeringsguld ... 92
5.3.7 Undantag inom kulturområdet ... 93
5.3.8 Undantag inom idrottsområdet ... 93
5.3.9 Undantag inom massmedieområdet ... 94
5.3.10 Undantag för fartyg och luftfartyg ... 94
5.3.11 Undantag för vissa andra varor och tjänster ... 95
5.3.11.1 Sedlar och mynt ... 95
5.3.11.2 Läkemedel ... 95
5.3.11.3 Organ, blod m.m. ... 97
5.3.11.4 Flygbränsle ... 98
5.3.11.5 Lotterier, spel m.m. ... 98
5.3.11.6 Gravskötsel ... 100
5.3.11.7 Guld till Sveriges Riksbank ... 101
5.3.12 Undantag för vissa interna tjänster ... 102
5.3.13 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar ... 104
5.3.14 Undantag för överlåtelse av verksamhet ... 105
5.3.15 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar ... 105
5.3.16 Undantag för uttag av varor och tjänster ... 105

5.3.17 Undantag för viss import ... 106
5.3.18 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder ... 106
5.3.19 Undantag för viss omsättning i samband med import ... 108

6 Omsättning ... 109
6.1 Allmänt ... 109
6.2 Omsättning av vara ... 111
6.3 Omsättning av tjänst ... 115
6.4 Bidragsfinansierad verksamhet ... 128
6.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp) ... 138
6.6 Uttag av varor och tjänster ... 139
6.6.1 Uttag av varor ... 140
6.6.2 Uttag av tjänster ... 144
6.6.2.1 Tjänster i allmänhet ... 144
6.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet ... 149

7 Yrkesmässig verksamhet ... 151
7.1 Allmänt ... 151
7.2 Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet ... 151
7.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML ... 155
7.3.1 Huvudregeln enligt ML ... 155
7.3.2 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet ... 156
7.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande ... 158
7.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet ... 161
7.3.5 Näringsidkare ... 164
7.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighets-begreppet ... 166
7.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet ... 166
7.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter ... 166
7.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet ... 166
7.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal ... 167
7.4.2 Utländsk företagare ... 168
7.4.3 Staten och kommun ... 168
7.4.3.1 Myndighetsutövning ... 171
7.4.3.2 Offentligrättsliga organ ... 174
7.4.3.3 Konkurrensregeln ... 175
7.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten ... 178
7.5.1 Kost åt personal ... 178
7.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund ... 178
7.5.2.1 Allmänt om undantagets omfattning ... 178

7.5.2.2 Allmännyttig ideell förenings innehav av näringsfastighet 182
7.5.2.3 Kyrklig verksamhet 184
7.6 Samfälligheter 185

8 Skattesubjekt 187
8.1 Allmänt 187
8.2 Företagsformer m.m. som beskrivs i 6 kap. ML 187
8.2.1 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar 187
8.2.2 Enkla bolag 192
8.2.2.1 Allmänt 192
8.2.2.2 Konsortier 193
8.2.2.3 Fiskelag och vattenförbund 194
8.2.3 Konkursbon 195
8.2.4 Dödsbon 195
8.2.5 Staten och kommun 195
8.2.6 Förmedling i eget namn 195
8.3 Mervärdesskattegrupp 197
8.4 Skatteupplag 198
8.5 Aktiebolag 198
8.6 Panthavare 201
8.7 Samfällighet 202
8.8 Ideella föreningar och trossamfund 203

9 Beskattningsland – varor 205
9.1 Allmänt om internationell handel med varor 205
9.1.1 Inledning 205
9.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner 207
9.1.3 Vara eller tjänst 208
9.1.4 Metod att läsa bestämmelserna 209
9.1.5 Disposition av avsnitt 9 210
9.2 Omsättningsland 210
9.2.1 Inledning 210
9.2.2 Varor som ska transporteras till köparen 212
9.2.2.1 Huvudregel – 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML 212
9.2.2.2 Monteringsleveranser 214
9.2.2.3 Import av vara för omsättning 216
9.2.2.4 Distansförsäljning 217
9.2.3 Varor som inte transporteras till köparen 221

9.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder ... 221
9.2.5 Gas och el ... 223
9.2.6 Export ... 226

9.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land ... 226
9.3.1 Inledning ... 226
9.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land ... 228
9.3.3 Punktskattepliktiga varor ... 232
9.3.4 Nya transportmedel ... 233
9.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land ... 236
9.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor ... 238
9.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EG-land ... 238

9.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF ... 240
9.4.1 Inledning ... 240
9.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land ... 242
9.4.2.1 Inledning ... 242
9.4.2.2 Nya transportmedel ... 243
9.4.2.3 Punktskattepliktiga varor ... 246
9.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor ... 247
9.4.2.5 GIF vid import via annat EG-land ... 251
9.4.2.6 Reservregeln ... 251
9.4.3 Överföring av varor från annat EG-land till Sverige ... 253
9.4.4 GIF – undantag från skatteplikt ... 256

9.5 Trepartshandel inom EG ... 256
9.5.1 Inledning ... 256
9.5.2 Första ledet i kedjan ... 258
9.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen) ... 258
9.5.4 Tredje ledet i kedjan ... 259
9.5.5 ”Oäkta” trepartshandel ... 259

9.6 Handel med fler än tre parter inom EG ... 260

9.7 Export ... 261
9.7.1 Inledning ... 261
9.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EG ... 262
9.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik ... 266
9.7.4 Exportbutiker ... 270
9.7.5 Personbilar och motorcyklar ... 270
9.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland ... 271

9.8 Import ... 273
9.8.1 Inledning ... 273
9.8.2 Skatteplikt vid import ... 274
9.8.3 Undantag från skatteplikt vid import ... 276

9.8.4 Beskattningsunderlag vid import ... 278
9.9 Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro.. 278
9.9.1 Inledning ... 278
9.9.2 Krav på dokumentation av transporten ... 279
9.9.3 Övriga krav på dokumentation ... 282
9.9.4 God tro vid försäljning av varor till annat land ... 283
9.10 Exempel ... 284
9.10.1 Inledning ... 284
9.10.2 Handel med varor inom EG ... 285
9.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige ... 285
9.10.2.2 Försäljning av varor till Sverige ... 293
9.10.2.3 Monteringsleveranser ... 295
9.10.2.4 Distansförsäljning ... 298
9.10.2.5 Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder ... 299
9.10.2.6 Trepartshandel ... 299
9.10.2.7 Handel med fler än tre parter ... 301
9.10.2.8 Överföring av varor ... 307
9.10.3 Handel med ett tredjeland ... 310
9.10.3.1 Export ... 310
9.10.3.2 Import ... 312

10 Beskattningsland – tjänster ... 315
10.1 Allmänt ... 315
10.1.1 Beskattningsland ... 315
10.1.2 Fast etableringsställe samt dotterbolag ... 318
10.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG ... 319
10.1.4 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster ... 320
10.2 Inom landet eller utomlands ... 320
10.2.1 Allmänt ... 320
10.2.2 Omsättningsland för tjänster ... 321
10.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML ... 323
10.3.1 Fastighetstjänster ... 323
10.3.2 Transporttjänster och stödtjänster ... 326
10.3.2.1 Bestämning av omsättningsland ... 326
10.3.2.2 Begreppet varutransport ... 328
10.3.2.3 Gemenskapsintern varutransport enligt mervärdesskattedirektivet ... 329
10.3.2.4 Gemenskapsintern varutransport och inhemsk varutransport enligt svensk rätt ... 329
10.3.2.5 Stödtjänster vid gemenskapsintern varutransport och inhemsk varutransport som utgör led där i ... 330

10.3.3 Värdering av samt arbete på lös egendom ... 331
10.3.4 Kulturella aktiviteter ... 334
10.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster) ... 339
10.3.6 8 §-tjänster ... 356
10.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel ... 362
10.3.8 Förmedling ... 363
10.3.8.1 Allmänt ... 363
10.3.8.2 Förmedling som avser en vara ... 365
10.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst ... 366

10.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML ... 369

10.5 Exempel ... 373
10.5.1 Fastighetstjänster ... 373
10.5.2 Varutransport ... 376
10.5.3 Stödtjänster ... 378
10.5.4 Värdering av samt arbete på lös egendom ... 380
10.5.5 Kulturella aktiviteter ... 384
10.5.6 Diverse tjänster (7 §-tjänster) ... 384
10.5.7 Uthyrning av transportmedel ... 386
10.5.8 Förmedling ... 387
10.5.9 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML ... 391

11 Beskattningsunderlag ... 393

11.1 Allmänt ... 393

11.2 Vad som ingår i beskattningsunderlaget ... 394

11.3 Beskattningsunderlag vid försäljning ... 398
11.3.1 Ersättning ... 398
11.3.2 Bidrag ... 400
11.3.3 Omräkning av valuta ... 403

11.4 Beskattningsunderlag vid uttag ... 404
11.4.1 Allmänt ... 404
11.4.2 Uttag av varor ... 405
11.4.3 Uttag av tjänster ... 406
11.4.3.1 Utfört arbete ... 406
11.4.3.2 Användning av rörelsetillgång ... 407
11.4.3.3 Privat användning av personbil ... 410
11.4.3.4 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning ... 411

11.5 Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster ... 411

11.6 Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner ... 414
11.6.1 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1 ... 414

11.6.2 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2 ... 414
11.6.3 Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3 ... 415
11.6.4 Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m. ... 416
11.7 Uppdelning av beskattningsunderlaget ... 417
11.7.1 Exempel på delningsprincipen ... 418
11.7.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning ... 420
11.8 Rabatter m.m. ... 421
11.9 Kundförlust ... 425
11.10 Varureturer och byten ... 428
11.10.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 428
11.10.2 Varuretur ... 430
11.10.3 Byten ... 430

12 Utlägg och vidarefakturering ... 435
12.1 Allmänt ... 435
12.2 Utlägg ... 435
12.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning ... 436
12.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement ... 438

13 Skattesatser ... 443
13.1 Allmänt ... 443
13.2 Normalskattesats 25 % ... 444
13.3 Skattesats 12 % ... 445
13.3.1 Hotell- och campingverksamhet ... 445
13.3.2 Konstverk ... 446
13.3.3 Livsmedel ... 447
13.4 Skattesats 6 % ... 451
13.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m. ... 451
13.4.1.1 Allmänt ... 451
13.4.1.2 Böcker, tidningar m.m. ... 452
13.4.1.3 Program och kataloger ... 457
13.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker ... 458
13.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m. ... 459
13.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar ... 459
13.4.3 Biblioteksverksamhet ... 460
13.4.4 Museiverksamhet ... 460
13.4.5 Djurparker ... 460
13.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk ... 461

13.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning ... 461
13.4.8 Idrottsområdet ... 461
13.4.9 Persontransporter ... 462

14 Avdrag för ingående skatt ... 467
14.1 Allmänt ... 467
14.1.1 Definition av ingående skatt ... 467
14.1.2 Generellt avdrag ... 468
14.2 Särskilda avdragsregler ... 489
14.2.1 Övertagen verksamhet ... 489
14.2.2 Delägare i samfällighet ... 489
14.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning ... 489
14.2.4 Avdragsrätt för importmoms (varuimport) ... 490
14.2.5 Köp av fastighet ... 492
14.2.6 Koncerner ... 492
14.2.7 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse ... 493
14.2.8 Avdragsrätt i samband med kost åt personal ... 494
14.2.9 Finansieringsföretag ... 495
14.2.10 Avdragsrätt vid skada ... 495
14.2.11 Avdragsförbud ... 497
14.2.11.1 Personbilar ... 497
14.2.11.2 Stadigvarande bostad ... 497
14.2.11.3 Representationskostnader ... 505
14.2.11.4 Vissa varuleveranser till fartyg ... 505
14.2.12 Bidragsfinansierade verksamheter ... 506
14.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron ... 509
14.3 Korrigering ... 509
14.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring ... 509
14.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 509
14.3.3 Kundförlust ... 510
14.4 Blandad verksamhet m.m. ... 510
14.4.1 Allmänt ... 510
14.4.2 Avdragsrätten ... 510
14.5 Underlag för avdragsrätt ... 514

15 Rätt till återbetalning av ingående skatt ... 521
15.1 Allmänt ... 521
15.2 Utländska företagare ... 522
15.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar ... 525
15.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede ... 527
15.5 S.k. kvalificerade undantag ... 529

15.6 Försäljning av tjänster inom byggsektorn ... 532
15.7 Nya transportmedel ... 533
15.8 Export ... 533

16 Fakturering ... 535
16.1 Allmänt ... 535
16.2 Faktureringsskyldighet ... 536
16.3 Elektronisk fakturering ... 541
16.4 Fakturans innehåll ... 542
16.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll ... 544
16.4.2 Förenklad faktura ... 549
16.4.3 Bidrag kopplat till priset ... 552
16.5 Kreditnota ... 553
16.5.1 Allmänt ... 553
16.5.2 Kreditnotans innehåll ... 555
16.6 Utländsk valuta ... 557
16.7 Öresavrundning ... 560
16.8 Auktionsförsäljning ... 560
16.9 Anteckningar vid handel med begagnade varor ... 562
16.10 Kontokort ... 562
16.11 Följesedlar ... 563
16.12 Lokalhyror i verksamhetsfastighet ... 563
16.13 Telefonkort ... 563

17 Redovisning av utgående och ingående skatt ... 565
17.1 Allmänt ... 565
17.2 Bokföringslagens redovisningsregler ... 566
17.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler ... 567
17.3.1 Faktureringsmetoden ... 573
17.3.2 Bokslutsmetoden ... 578
17.3.3 Byte av redovisningsmetod ... 580
17.4 Specialregler ... 580
17.4.1 Överlåtelse av verksamhet ... 580
17.4.2 Konkurs ... 581
17.4.3 Byggföretag ... 582
17.4.3.1 Bygg- och anläggningstjänster ... 582
17.4.3.2 Byggnation i egen regi ... 585
17.4.3.3 Ikraftträdandet av de nya reglerna ... 586

17.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll ... 587
17.4.5 Kundförlust ... 587
17.4.6 Avverkningsrätt till skog ... 588
17.4.7 Import ... 588
17.4.8 Återbäring ... 591
17.4.9 Utländska företagare ... 591
17.4.10 Handel inom EG ... 591
17.4.11 Felaktigt debiterad mervärdesskatt ... 592
17.4.12 Privat användning av personbil ... 593

Lagrumsregister ... 595

Rättsfallsregister ... 606

Register - skrivelser m.m. ... 617

Sakregister ... 624

Innehåll del 2

18 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning 673

19 Fastighetsområdet 723

20 Uthyrning av verksamhetslokal 757

21 Rörelsearrende, franchising m.m. 809

22 Jämkning av ingående skatt 813

23 Personbilar och motorcyklar 849

24 Fartyg och luftfartyg 877

25 Sjukvård, tandvård och social omsorg 887

26 Utbildning 917

27 Idrott 929

28 Hästar 945

29 Kultur 961

30 Massmedieområdet 1011

31 Serveringstjänster m.m. 1023

32 Vinstmarginalbeskattning – Resetjänster 1033

33 Vinstmarginalbeskattning – Begagnade varor m.m. 1059

34 Finansiella tjänster 1085

35 Investeringsguld 1109

36 Överlåtelse av vissa tillgångar 1117

37 Överlåtelse av verksamhet 1123

38 Lager 1135

39 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. 1147

40 Utländska företagare – fast etableringsställe 1157

41 Konkurs och ackord 1169

42 Kompensation och ersättning för mervärdesskatt 1183

Bilaga 1: Historik – skattesatser enligt ML 1189

Bilaga 2: Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde 1191

Bilaga 3: Mervärdesskattesatser inom EG 1193

Bilaga 4: Tröskelvärden inom EG – undantag för små företag 1195

Bilaga 5: Tröskelvärden inom EG – förvärv och distansförsäljning 1197

Bilaga 6: Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl. 1199

Bilaga 7: Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem 1206

Bilaga 8: Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG 1215

Bilaga 9: Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG 1217

Bilaga 10: EU:s institutioner och organ 1219

Bilaga 11: Vägtrafikregistrets karosserikoder 1221

Bilaga 12: Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund.....1225

Bilaga 13: Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet 1226

Bilaga 14: Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt.....1228

Bilaga 15: Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté.....1231

Bilaga 16: Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet 1247

Bilaga 17: Byggnads- och verksamhetstillbehör 1249

Bilaga 18: Översikt – fastighetsbegreppet 1252

Bilaga 19: Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet.....1253

Förteckning − Lagar och förarbeten 1261

Förteckning − Föreskrifter och allmänna råd m.m.....1267

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 72	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1972
AB 04	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 2004
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ADB	Automatisk databehandling
anv.	Anvisningar
ATG	AB Trav och Galopp
AvgF	Avgiftsförordning (1992:191)
Bet.	Betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BUS	Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige
Coreper	Comité des Représentants permanents
dnr	Diarienummer
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
Ersättningslag	Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	Europeiska unionen
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
FiU	Finansutskottet
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IV	Individuell visningsrätt

JB	Jordabalk (1970:994)
JuU	Justitieutskottet
kap.	Kapitel
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndighet
KN	Kombinerade nomenklaturen (tulltaxan) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87
KN-nr	Fyrställig tulltaxe- och därtill hörande undernummer enligt KN
KOM	Europeiska unionens kommission
Kommissionen	Europeiska unionens kommission
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätten
KrU	Kulturutskottet
Ku	Konstitutionsutskottet
KULM	Kompetensutveckling av lantbrukare inom miljöområdet
KVR	Kvartalsredovisning
LIF	Lag (2004:46) om investeringsfonder
LO	Landsorganisationen i Sverige
LR	Länsrätten
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
LU	Lagutskottet
LVFS	Läkemedelsverkets receptföreskrifter
LYHS	Lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Nato	North Atlantic Treaty Organisation
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål i Regeringsrätten
p.	Punkt
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering

RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervärdesskatt
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
Sfi	Svenskundervisning för invandrare
SFS	Svensk författningssamling
SG	Svenska Galoppförbundet
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SJV	Statens jordbruksverk
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SNI	Standard för svensk näringsgrensindelning
SoL	Socialtjänstlag (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
SVT	Sveriges television
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation
TDS	Tullverkets datasystem
TFÖRO	Trafikförsäkringsförordning (1976:359)
TSL	Trafikskadelag (1975:1410)
UD	Utrikesdepartementet
URL	Lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
VA	Vatten och avlopp
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning

1 Definitioner och begrepp

Inom mervärdesskatteområdet används ibland särskilda begrepp för att beskriva vissa händelser eller situationer. I det följande förklaras innebörden av några av dessa och andra grundläggande begrepp.

ADB-program

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

Program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion utgör normalt vara. Till denna kategori hör program som används i persondatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Ett standardprogram som levereras på CD tillsammans med ett stort antal licenser kan däremot vara ett tillhandahållande av en tjänst. Program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne och som närmast kan betecknas som s.k. skräddarsydda program bör också anses som ett tillhandahållande av en tjänst. Även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. CD, bör hela tillhandahållandet anses utgöra en tjänst. Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls ett standardprogram för ADB via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar det sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande online av en sådan s.k. digitaliserad produkt anses som omsättning av en tjänst som omfattas av reglerna i 5 kap. 7 § ML (se även definition avseende vara, tjänst och elektroniska tjänster).

Arbetsbeting

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

Avdragsrätt

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

Se även Återbetalningsrätt.

Avdragsrättens inträde Med avdragsrättens inträde förstås den tidpunkt när avdrag för ingående skatt får göras (13 kap. 16 § ML).

Beskattningsbar transaktion Med beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra mervärdesskatt är uppfyllda. Om den beskattningsbara transaktionen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara köparen. Om den beskattningsbara transaktionen är ett förvärv är det köparen som är skattskyldig.

Beskattningsbar person Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som anges i artikel 9.1 andra stycket, oberoende av syfte eller resultat. Se Näringsidkare och avsnitt 7.3.5.

Beskattnings-ordningen Med beskattningsordningen avses ett system för mervärdesbeskattning vid handel mellan EG-länder.

Beskattnings-underlag Med beskattningsunderlag avses sådan omsättning som medför skattskyldighet enligt ML. Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska bortses från export och omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Beskattningsunderlaget är således det belopp på vilket mervärdesskatt beräknas. Det utgörs vid annan omsättning än uttag normalt av ersättningen för varan eller tjänsten exklusive mervärdesskatt. I beskattningsunderlaget ska alla pristillägg ingå utom ränta. Exempel på tillägg som kan ingå är tull, punktskatter, fракt- och portokostnad, rese- och traktamentsersättning, faktureringsavgift, avbetalnings- och finansieringstillägg Vid förvärv av varor från annat EG-land, som ska beskattas hos köparen är beskattningsunderlaget ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EG-land. När överföring mellan EG-länder ska beskattas är beskattningsunderlaget varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan (7 kap. ML).

Beskattningsår Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL, förstås med beskattningsår kalenderåret, eller räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. BFL (1 kap. 14 § ML).

Bokslutsmetod Se Redovisningsmetod.

Destinations-principen

Destinationsprincipen innebär att skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet (jfr ursprungsprincipen). Det innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EG-land säljer utan mervärdesskatt till en köpare i ett annat EG-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EG, måste i stället köparen redovisa mervärdesskatten. Det sker inom ramen för dennes ordinarie redovisning av mervärdesskatt. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning, är det inte köparen utan säljaren som är skattskyldig.

Distansförsäljning

Med distansförsäljning menas omsättning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett EG-land till ett annat och som inte ska beskattas hos köparen. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s.k. teleshopping (5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 a § ML).

EEIG

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

EG eller EG-land

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 2 återfinns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

EG och EU

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

Ej EG-land

Se Tredjeland.

EG-transport

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

Ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet är ett av de centrala begreppen i mervärdesskattedirektivet. Med detta avses sådana aktiviteter en person ska bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person.

Elektroniska tjänster

På elektronisk väg levererade tillhandahållanden avseende t.ex. programvara, databaser, film och musik ska anses som omsättning av tjänster som omfattas av reglerna i 5 kap. 7 § ML. Beskattning sker enligt normalskattesatsen 25 %.

EU:s institutioner och organ

Se Bilaga 10.

Export

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

Ersättning

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

Faktura

Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML (1 kap. 17 § ML).

Faktura-datummetod

Från och med den 1 januari 2008 har speciella bestämmelser införts för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster samt varor som omsätts i samband med sådana tjänster. Bestämmelserna innebär att företag som redovisar enligt faktureringsmetoden, vid redovisningen av mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska tillämpa den s.k. fakturadatummetoden (13 kap. 14 § ML). Se avsnitten 17.4.3 och 18.3.3.1.

Från och med den 1 januari 2008 ska belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling betalas till staten (1 kap. 1 § 3 st. ML). Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet, enligt 13 kap. 27 § ML, redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades (”faktura-datummetod”). Se avsnitt 17.4.11.

Fakturerings-metod

Se Redovisningsmetod.

Faktureringsskyldighet

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

Fastighet

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

Förvärvsbeskattning

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

Förvärvströskel

Se Tröskelvärde.

Förädling

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

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

Gemenskapsinternt förvärv (GIF)

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

Identifieringsnummer

Ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789) tilldelas företag från ett tredjeland som väljer att tillämpa den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster. Denna beskattningsordning innebär att företaget redovisar och betalar skatt till ett EG-land för all sådan omsättning till icke skattskyldiga inom EG. Detta EG-land skickar sedan redovisning och betalning vidare till det eller de andra EG-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), bilaga 5.

Import

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

Införsel

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

Ingående skatt

Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § 2 st. ML).

Intrastat

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

Investeringsguld

Med investeringsguld förstås;

1. guld i form av tacka eller platta med en vikt som godtas på någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, oavsett om guldet representeras av värdepapper eller inte,
2. guldmynt som
   - har en finhalt av minst 900 tusendelar,
   - är präglade efter 1800,
   - är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och
   - normalt säljs till ett pris som inte överstiger marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av definitionen under punkten 1.

Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna i första stycket 2 under hela det år förteckningen gäller.

Guldmynt enligt denna paragraf ska inte anses omsatta på grund av det numismatiska värdet. (1 kap. 18 § ML).

Kreditnota

Kreditnota är en av säljaren (kan också utfärdas av köparen eller en tredje person) utfärdad handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (11 kap. 10 § ML)

Kvalificerade undantag

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

Kvartalsredovisning (KVR)

Den som omsätter varor med leverans till ett annat EG-land till en köpare som åberopat sitt registreringsnummer till mervärdesskatt (VAT-nummer) i ett annat EG-land än Sverige, ska lämna en periodisk sammanställning, kvartalsredovisning (KVR). I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens VAT-nummer. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33–36 a §§ SBL samt RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15).

Landskod

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

Marknadsvärde

Från och med den 1 januari 2008 har i ML införts en definition av begreppet marknadsvärde.

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster finns är marknadsvärdet i stället

1. när det gäller varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för transaktionen, eller
2. när det gäller tjänster, ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten (1 kap. 9 § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet). Hänvisningar till de upphörda direktiven ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Hänvisningarna ska läsas i enlighet med en jämförelsetabell som bifogats direktivet (bilaga XII).

I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till mervärdesskattedirektivet.

Moms

I denna publikation används företrädesvis ordet mervärdesskatt i stället för begreppet moms.

Nya transportmedel

Nya transportmedel utgörs av

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 km,
2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kg, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar. (1 kap. 13 a § ML)

Näringsidkare

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på ställen motsvarande dem där näringsidkare används i ML. Se Beskattningsbar person och avsnitt 7.3.5.

Omsättning

Omsättning av vara föreligger enligt ML när vara överlåts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Begreppet omsättning av varor i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet. Med omsättning av tjänst förstås att tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § 2 st. 1–2 p. ML).

Omvänd skattskyldighet

Med omvänd skattskyldighet menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över från säljaren till köparen (1 kap. 2 § 2–5 p. ML). Den används, under vissa förutsättningar, både vid förvärv av varor och tjänster.

Periodisk publikation

En publikation i form av medlemsblad eller personaltidning samt organisationstidskrift anses som periodisk om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året (3 kap. 16 § ML).

Personbil

Enligt 1 kap. 13 § ML förstås med personbil även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt och skåpet utgör separata karosserienheter. Med separata karosserienheter förstås att bilens konstruktion är sådan att det uppkommer en luftspalt, oavsett längden på denna, mellan förarhyttens bakre och skåpets främre vägg. Vidare ska grundfordonet (chassiet) vara funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras.

Enligt ML räknas som personbil:

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

Se vidare avsnitt 23 och bilaga 11.

Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor förstås sådana alkohol-, tobaks-, eller energiprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Redovisningsmetod

Vid mervärdesskatteredovisningen tillämpas fakturerings- eller bokslutsmetoden. Beträffande innebörden av dessa begrepp, se avsnitt 17.3.

Redovisningsperiod

Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklaration ska omfatta. Redovisningsperioden utgörs normalt av tre kalendermånader men kan även vara en kalendermånad eller helt beskattningsår. Se vidare avsnitt 3.4.3.

Redovisningsskyldighetens inträde

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

Registrering till mervärdesskatt

Alla som redovisar mervärdesskatt, oavsett om redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i mervärdesskatteregistret. Från och med den 1 juli 2002 omfattar registreringsskyldigheten även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Reservregeln

Med reservregeln avses en bestämmelse som innebär att GIF under vissa förutsättningar kan beskattas i det land där för-

värvaren är registrerad till mervärdesskatt, i stället för i varans destinationsland (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML).

Reverse charge Se Omvänd skattskyldighet.

Sjätte direktivet Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund. Direktivet upphörde att gälla den 1 januari 2007 då det ersattes av mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG). Hänvisningar till sjätte direktivet ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Se Mervärdesskattedirektivet.

Skatteplikt Omsättning av varor och tjänster, gemenskapsinternt förvärv och import av varor är skattepliktiga om de inte är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. ML.

Skattesats Med skattesats avses den procentsats som används för att beräkna den utgående skatten vid omsättning, förvärv och import. En tablå över skattesatserna inom EG finns i bilaga 3.

Skatteverket, skattekontor Jönköping Vid Skatteverket, skattekontor Jönköping, handläggs statens, kommuners och landstings redovisning av mervärdesskatt. Vid detta skattekontor handläggs även ärenden om myndigheters rätt till kompensation för ingående skatt samt kommuners och landstings ersättning enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Skatteverket, Ludvikakontoret Vid Skatteverket, Ludvikakontoret, handläggs ärenden om återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskickningar, konsulat, diplomater och hjälporganisationer. Dessutom handläggs ärenden avseende mervärdesskatt på nya transportmedel och ärenden om punktskatter.

Skatteverkets handläggning av utländska företag Vid Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm och Skatteverket, utlandsskattekontoret Malmö handläggs ärenden rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige, samt ärenden om återbetalning till utländska företagare. Utlandsskattekontoret Malmö hanterar utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien. Företag från samtliga övriga länder hanteras vid skattekontor 9 Stockholm. Vissa ärendetyper som process och informationsutbyte handläggs utifrån länderansvaret på Skatteverket, utlandsskattekontoret Stockholm respektive utlandsskattekontoret Malmö.

Vid skattekontor 9 Stockholm respektive utlandsskattekontoret Malmö handläggs dessutom företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel.

I bilaga 6 och 7 finns adress och telefonnummer till skattekontor 9 Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö. Se även Utländsk företagare.

Skattskyldig

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

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

Med skattskyldig avses i denna handledning som regel även den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–12 §§ ML.

Skattskyldighetens inträde

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

Skepp

Skepp är ett fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter (1 kap. 2 § sjölagen, 1994:1009).

Tjänst

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

Tredimensionell fastighet

En tredimensionell fastighet (3D-fastighet) är en fastighet som är avgränsad både horisontellt och vertikalt (1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB) Fastigheten kan bildas genom fastighetsbildning av redan uppförda byggnader och anläggningar såväl som planerade men ännu inte uppförda byggnader och anläggningar. På detta sätt skapas separata fastigheter, t.ex. på en befintlig byggnads tak eller av en källare. 3D-fastigheter och traditionella fastigheter kan ingå i olika delar av samma byggnadskropp vilket innebär att 3D-fastigheter inte behöver ha del i mark.

Tredjeland

Med ett tredjeland förstås ett land som inte utgör ett EG-land. Vissa områden inom EG har undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas också som tredjeland. Se vidare bilaga 2.

Trepartshandel

Med trepartshandel avses en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder med tre till mervärdesskatt registrerade parter i transaktionen vilka finns i var sitt EG-land, och där varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Den som förvärvar varan för direkt vidareförsäljning benämns i detta sammanhang mellanman.

Trettonde direktivet

Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.

Tröskelvärde

Med tröskelvärde avses ett gränsbelopp exklusive mervärdesskatt. Vid handel inom EG gäller dels en förvärvströskel på 90 000 kr, dels en omsättningströskel på 320 000 kr. Registrering till mervärdesskatt ska ske när tröskelvärdena överskrids.

En tablå över motsvarande tröskelvärden inom EG finns i bilaga 5.

I bilaga 4 finns en tablå över tröskelvärden inom EG avseende undantag för små företag.

Ursprungsprincipen

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

Utgående skatt

Med utgående skatt förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § 1 st. ML).

Utländsk företagare

Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). Huruvida företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige har i sig inte någon betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Skatteverkets skattekontor 9 i Stockholm respektive utlandsskattekontoret i Malmö handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige. Dessa skattekontor handlägger även återbetalning till utländska

	företagare och företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel. Informationsutbyte med andra länder handläggs vid utlandsskattekontoret Malmö respektive utlandsskattekontoret Stockholm. Se vidare Skatteverkets handläggning av utländska företag.
Utomlands	När begreppet utomlands används avses allt utanför Sverige, alltså såväl EG-land som tredjeland.
Vara	Med vara avses materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft (1 kap. 6 § ML). Tillhandahålls böcker, tidningar och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Se även ADB-program.
VAT-nummer	VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås registreringsnumret till mervärdesskatt.
Verksamhets-tillbehör	Med verksamhetstillbehör förstås annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten (1 kap. 12 § ML).
Vinstmarginal-beskattning	Vinstmarginalbeskattning är en särskild form av teknik för att beräkna mervärdesskatten och kan bli tillämplig vid omsättning av resetjänster och handel med begagnade varor. Den bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från priset. Se vidare avsnitten 32 och 33.
Yrkesmässig verksamhet	En verksamhet anses enligt ML som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL (4 kap. 1 § ML). Tolkningen av begreppet yrkesmässig verksamhet ska göras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Se Ekonomisk verksamhet.
Återbetalningsrätt	Med återbetalningsrätt avses rätt för vissa inte skattskyldiga att återfå ingående skatt (10 kap. ML). Se även Avdragsrätt och Skattskyldig.
Åttonde direktivet	Rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG) av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mer-

värdeskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium. Detta direktiv reglerar återbetalningar till företag som är etablerade i ett annat EG-land.

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

Övergångsordning Enligt artikel 402.1 i mervärdesskattedirektivet ska den ordning för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna som fastställts i direktivet vara en övergångsordning och ersättas av en slutlig ordning som i princip grundar sig på att beskattning ska ske i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster har sitt ursprung.

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994

Lagstiftningen inom mervärdesskatteområdet har varit föremål för genomgripande förändringar. Här redovisas de viktigaste ändringarna i kronologisk ordning med början från mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), ML. Vissa av ändringarna är numera inaktuella och ersatta av nya bestämmelser.

1 juli 1994

Den nya mervärdesskattelagen infördes. ML har en helt annan uppbyggnad och systematik än GML. Avsikten med ändringarna var att skapa en så överskådlig lag som möjligt. Vissa centrala begrepp fick ändrad innebörd, t.ex. skattskyldig. I GML innebar begreppet även en rättighet att få återbetalning av ingående skatt för de s.k. tekniskt skattskyldiga. Omsättningsbegreppet blev anpassat till EG:s direktiv. Vidare skedde en anpassning till vad som gäller inom EG, t.ex. i fråga om var ett tillhandahållande av varor och tjänster ska anses ha skett, i bestämmelserna om omsättningsland. (Prop. 1993/94:99, SFS 1994:200.)

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

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

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

1 januari 1995

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

Skattefrihet infördes i 10 a kap. ML för omsättning av vissa tjänster till en företagare i annat EG-land om denne skulle ha haft rätt till återbetalning av skatten. De tjänster som avsågs var värdering av och arbete på lös egendom samt vissa transporttjänster och tjänster som tillhandahålls som ett led i sådana transporttjänster. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

Bestämmelser med liknande innebörd infördes fr.o.m. den 1 januari 1996 i 5 kap. ML. I samband därmed upphörde 10 a kap. ML att gälla. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

1 november 1995

Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades.

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

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

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

Exportbegreppet förändrades i fråga om lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksam-

het. Tjänsterna anses tillhandahållna genom export om de avser varor från eller till ett land utanför EG. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

1 januari 1996

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

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

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

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

Nya bestämmelser infördes också beträffande skattefri försäljning till resenärer från ett tredjeland. Villkor för skattefrihet är att varan förs ut till ett tredjeland inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare ska skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kr. Skattefrihet infördes för vissa fall av omsättning av tjänster till EU:s institutioner i ett annat EG-land. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

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

1 juli 1996

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

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

1 januari 1997

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

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

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

1 juli 1997

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

1 november 1997

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

1 januari 1998

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

1 juli 1998

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

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

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

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

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

1 januari 1999

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

1 juli 1999

Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör genom att vissa särbestämmelser i direktiven på punktskatte- och mervärdesskatteområdet upphör att gälla. Skattebefrielse bibehålls för varor som ska användas för direktkonsumtion ombord och vid försäljning på tredjelandsresor. Nya lagar träder samtidigt i kraft rörande proviantering och exportbutiker. (Prop. 1998/99:86, SFS 1999:450.)

1 januari 2000

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

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

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

1 mars 2000

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

15 april 2000

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

1 juli 2000

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

1 januari 2001

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

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

1 juli 2001

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

1 oktober 2001

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

1 januari 2002

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

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

Kravet på att utländsk företagare som är skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige ska företrädas av skatterepresentant

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

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

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

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

1 januari 2003

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

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

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

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

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

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

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

Varor av guld, silver eller platina räknas inte längre som begagnade om metallen är helt eller i huvudsak obearbetad. Detta medför att reglerna om vinstmarginalbeskattning därför inte får tillämpas vid försäljning av sådana varor.

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

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

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

1 juli 2003

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

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

Näringsidkare etablerade utanför EG ges möjlighet att använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster. Denne kan välja att identifiera sig i Sverige och redovisa och betala skatten till Sverige för all försäljning till kunder i EG som inte är näringsidkare. På motsvarande sätt finns möjlighet att i stället välja att redovisa och betala skatten till annat EG-land för skyldigheter

gentemot Sverige. Det ankommer på aktuellt EG-land att vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning till övriga EG-länder som är beskattningsland för tjänsterna. Den som använder den särskilda ordningen har inte avdragsrätt för ingående skatt utan får i stället ansöka om återbetalning enligt reglerna för utländska företagare.

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

1 januari 2004

Som en följd av faktureringsdirektivet införs nya regler om faktureringsskyldighet, innehåll i faktura, rätten att tillämpa elektronisk fakturering samt regler om lagring av fakturor. (Prop. 2003/04:26, SFS 2003:1134 ML.)

1 januari 2005

Nya regler införs när det gäller beskattningsland vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas och av el. Vid omsättning till en skattskyldig återförsäljare ska beskattning ske i Sverige om denne är etablerad här i landet. Beskattning ska också ske här vid försäljning till andra än återförsäljare om kunden förbrukar varan här i landet. Köparen ska redovisa skatten (s.k. omvänd skattskyldighet) om denne är registrerad till mervärdesskatt här och säljaren är en utländsk företagare. Import av gas och el undantas från skatteplikt. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2003/92/EG.

Vidare införs skattefrihet för all omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Sådan skattefrihet gäller också för omsättning avsedd för Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern.

Skattefrihet genom återbetalning införs även för Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar.

Möjligheten att lämna kvartalsredovisning för kalenderår upphör.

I skattebetalningslagen införs regler som avser förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organisationer m.fl.

(Prop. 2004/05:15, SFS 2004:1155 och 1157 [ML], 2004:1156 [SBL].)

1 juli 2006

Europeiska unionens råd (rådet) antog den 17 oktober 2005 förordning (EG) nr 1777/2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för det sjätte direktivet. Dessa omfattar specifika regler som klargör vissa tillämpningsfrågor och

syftar till att få till stånd en enhetlig behandling i hela gemenskapen av de specifika omständigheterna i fråga.

Förordningen träder i kraft den 1 juli 2006, men artikel 13 ska tillämpas från och med den 1 januari 2006. Den är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Undantag från skatteplikt införs för sådana korttidsstudier som berättigar till bidrag från Sametinget på samma sätt som sedan tidigare gäller för korttidsstudier som berättigar till bidrag från LO, TCO och Socialstyrelsens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu). (Prop. 2005/06:134, SFS 2006:659.)

I och med att den gamla livsmedelslagen upphävs byts hänvisningarna till livsmedelslagen i 5 kap. 9 § ML och 7 kap. 1 § ML ut mot hänvisningar till artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002. (Prop. 2005/06:128, SFS 2006:823.)

1 januari 2007

Sjätte direktivet upphör att gälla och ersätts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ”Mervärdesskattedirektivet”. Avsikten är inte att införa några materiella ändringar.

Som en anpassning till ändringar i bokföringslagen utökas möjligheten att använda bokslutsmetoden för de skattskyldiga som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL. Dessa skattskyldiga kan tillämpa bokslutsmetoden om årsomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr. Vidare görs en ändring i 1 kap. 4 a § ML som innebär att skattskyldigheten för GIF inträder när varan levereras. Av 13 kap. 8 b och 18 a §§ ML framgår att redovisningsskyldigheten för GIF inträder vid den tidpunkt som tidigare gällde för skattskyldighetens inträde. (Prop. 2005/06:174, SFS 2006:905.)

Bestämmelsen i 7 kap.1 § 1 st. 2 p. ML att mervärdesskatt på transport i skidliftar ska tas ut med 12 % upphör. Detta innebär att beskattning sker enligt den skattesats som gäller för idrott och persontransporter, dvs. med 6 %. (Prop. 2006/07:1, SFS 2006:1389.)

1 juli 2007

Regler om omvänd skattskyldighet införs för omsättning av vissa tjänster mellan byggföretag. Det gäller sådana tjänster som avser fastighet, byggnad eller anläggning och som enligt SNI-koderna kan hänföras till mark- och grundarbeten,

- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,

– slutbehandling av byggnader eller

– uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Samma sak gäller byggstädning samt uthyrning av arbetskraft för ovanstående aktiviteter. (Prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031, SFS 2006:1293.)

1 januari 2008

Tremånadersredovisning införs för skattskyldiga vars beskattningsunderlag uppgår till högst 40 miljoner kr per år. (Prop. 2007/08:25, SFS 2007:1377.)

Reglerna om uttagsbeskattning anpassas till EG-rätten, vilket innebär att uttagsbeskattning i vissa fall endast kan ske när uttaget sker utan ersättning. Reglerna kompletteras med bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget.

Inom byggområdet upphör möjligheten att vänta med att redovisa utgående skatt på förskott och a conton tills bygget är klart. För redovisning av bygg- och anläggningstjänster gäller i stället en s.k. fakturadatummetod. Reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 7 och 8 §§ ML utökas till att även omfatta bostadslägenheter och lokaler som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. För ny-, till- eller ombyggnad i egen regi ska uttagsbeskattningen ske senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten har kunnat tas i bruk. Den omedelbara anknytningen till SNI-kodningen vid den omvända skattskyldigheten för byggtjänster tas bort.

Vidare görs följande ändringar som, i de flesta fall, är ytterligare anpassningar till EG-rätten:

– den som gör en felaktig debitering av mervärdesskatt blir skyldig att betala in beloppet till staten,

– en konkurrensregel införs för offentligrättsliga organ,

– reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till kommun justeras,

– kravet i 2 a kap. 3 § ML för förvärvsbeskattning av nytt transportmedel att tranportmedlet ska användas stadigvarande här i landet tas bort,

– reglerna om VMB justeras så att VMB inte kan tillämpas vid försäljning av sådant transportmedel som förvärvats enligt reglerna för förvärvsbeskattning av nytt transportmedel,

- i 3 kap. 23 § ML införs en speciell definition av samlarföremål,
- 8 kap. 17 § ML kompletteras med bestämmelser om att avdragsrätten ska styrkas med faktura även vid omvänd skattskyldighet,
- avdragsbegränsningen inom kulturområdet i 8 kap. 13 a § ML slopas,
- kravet på att skatten enligt den ursprungliga fakturan måste anges i en kreditnota slopas,
- kravet i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML att den utländske köparen måste hämta varan här i landet för att omsättningen ska anses gjord utomlands slopas,
- ändring görs av bestämmelsen i 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML om export av personbil eller motorcykel, som är tillfälligt registrerad enligt lagen om vägtrafikregister,
- bestämmelserna i 10 kap. 11 § 2 st. ML om återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster ändras, och
- reglerna i 10 kap. 8 § ML om återbetalning till diplomater m.fl. justeras.

(Prop. 2007/08:25, SFS 2007:1376.)

Som en följd av att reglerna om bidrag vid korttidsstudier reformeras görs ändringar av bestämmelserna i 3 kap. 8 § ML om undantag från skatteplikt för utbildning. (Prop. 2007/08:1, SFS 2007:1341.)

1 januari 2009

Lönegränsen för när uttagsbeskattning ska ske för vissa fastighetstjänster höjs från 150 000 kr till 300 000 kr genom ändring i 2 kap. 8 § ML. (Prop. 2008/09:65, SFS 2008:1344.)

Ändringar införs i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, som innebär en skyldighet att justera ersättning vid överlåtelse av investeringsvara inom viss tid om kommunen har haft rätt till ersättning för den ingående skatten när varan anskaffades. Skyldighet att justera ersättning införs också vid ändrad användning av en investeringsvara. Dessutom ska ersättningen justeras om en kommun väljer att göra retroaktivt avdrag för den ingående skatten vid frivillig skattskyldighet. Justeringsskyldigheten omfattar även landsting och kommunalförbund. (Prop. 2008/09:30, SFS 2008:909.)

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

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

År 1990 tillsattes en ny utredning med uppdrag att göra en teknisk översyn av lagen om mervärdeskatt. Utredningen lämnade år 1992 förslag till en ny lag. Avsikten med den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som infördes den 1 juli 1994, var att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de regler som gäller inom EG.

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

Reglerna om registrering, redovisning, betalning och omprövning samt övriga förfaranderegler överfördes den 1 november 1997 till Skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

År 1999 tillsattes en utredning som hade till uppgift att se över ML:s bestämmelser om skattskyldighet och yrkesmässighet. Utredningen fick under 2001 i uppdrag att även se över det

regelsystem i mervärdesskattelagstiftningen som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder. Syftet med översynen var att åstadkomma en ytterligare anpassning till motsvarande regler inom EG. Utredningen lämnade sitt betänkande (SOU 2002:74) år 2002. Vissa av de förslag som lämnades av mervärdesskatteutredningen har lett till lagstiftning den 1 januari 2008, se prop. 2007/08:25 avsnitten 5, 12 och 20.

3.2 Mervärdesskatten och EG

3.2.1 Allmänt

Från dagen för Sveriges anslutning till EU, den 1 januari 1995, är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Medlemskapet har således inneburit att EG-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen och det är inte enbart den nationella rätten som ska beaktas utan hänsyn måste också tas till innehållet i EG-rätten. Se vidare i avsnitt 3.2.6.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967 har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets mervärdesskattedirektiv. Det system som utvecklats till följd av detta direktiv syftar till att beskatta all ekonomisk aktivitet på ett helt neutralt sätt genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster.

EU är, liksom tidigare EG, grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsstaterna gett gemenskapen vissa beslutsbefogenheter. Den mest centrala är befogenheten att inom vissa områden besluta om gemensamma regler.

Begreppen EU och EG

EU är ett övergripande, politiskt begrepp som täcker den helhet som omfattas av Maastrichtfördraget. EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv). De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG

även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

De tre pelarna

EU brukar beskrivas som bestående av tre ”pelare”.

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

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

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

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

3.2.2 EU:s organisation

EU:s organisation består av sju institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Europeiska unionens råd (ministerrådet), Europaparlamentet, Europeiska kommissionen (kommissionen), Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen), Europeiska revisionsrätten (revisionsrätten), Europeiska ombudsmannen och Europeiska datatillsynsmannen. Se vidare bilaga 10.

Ministerrådet

Ministerrådet (eller rådet) är gemenskapernas högsta beslutande organ och har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen. Rådet består av en minister från varje medlemsland. Ordförandeskapet roterar halvårsvis mellan länderna. Vilken minister som deltar från respektive land är dock beroende av vilka frågor som är uppe till diskussion. Allmänna rådet, dvs. utrikesministrarnas rådsmöten, och ekonomi- eller finansministrarnas möten (EKOFIN), intar en särställning och utövar en viss kontroll över de beslut i fackråden som påverkar EU:s budget. Mellan rådsmötena företräds ministrarna av ambassadörer som är chefer för sina respektive länders representationer i Bryssel. De bildar de ständiga representanternas kommitté, kallad Coreper, som förbereder rådets möten.

Europa-parlamentet

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

Kommissionen

Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden och består av en kommissionär från varje medlemsland. Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU och dess huvudsakliga uppgifter är att lägga fram förslag för rådet, genomföra lagstiftningen i samarbete med medlemsländerna och övervaka att medlemsländerna följer den gemensamma lagstiftningen. Andra uppgifter är att anta rättsakter för att genomföra lagstiftningen på vissa områden (verkställighetsföreskrifter) och att förvalta EU:s budget.

EG-domstolen

EG-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, består av en domare från varje medlemsland som biträds av åtta generaladvokater. Domstolen ska se till att lag och rätt iakttas vid tolkning och tillämpning av EG-rätten. Domstolen har två huvudsakliga uppgifter: att som konstitutionell domstol ta ställning till om utfärdade rättsakter varit förenliga med de grundläggande fördragen och att, efter begäran av nationell domstol, lämna s.k. förhandsavgöranden om hur EG-rätten ska tolkas. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

Vid sidan om EG-domstolen finns förstainstansrätten, som dömer i mål mellan enskilda personer eller företag och EU:s institutioner. Förstainstansrättens domar kan överklagas till EG-domstolen. Genom beslut år 2004 inrättades vidare en specialdomstol för personalmål (tvister angående löner m.m. för EU-anställda) vars avgöranden kan överklagas till förstainstansrätten.

Enligt artiklarna 226 och 227 i EG-fördraget kan såväl kommissionen som en annan medlemsstat anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger ankommer det på den felande medlemsstaten att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemsstaten åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Den grundläggande regleringen om domstolen och möjligheten för nationella domstolar att inhämta förhandsavgörande i EG-domstolen finns i artikel 234 i EG-fördraget. Av artikel 234 tredje stycket och artikel 68.1 i EG-fördraget följer att en domstol, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel

enligt nationell lagstiftning, är skyldig att begära förhandsavgörande. EG-domstolen har dock lämnat utrymme för nationella domstolar att i vissa fall avstå från att inhämta förhandsavgörande, se EG-domstolens dom i målet 283/81, CILFIT. Det första undantaget avser fall då den uppkomna frågan inte är relevant för målets utgång. Det andra undantaget är att den aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelsen redan har blivit föremål för tolkning från EG-domstolens sida. Det tredje undantaget är när den korrekta tolkningen av gemenskapsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel. EG-domstolen har i målet C-134/97, Victoria Film, haft att ta ställning till om SRN är behörig att söka förhandsavgörande vid EG-domstolen när nämnden på ansökan av en skattskyldig avgör ärenden. EG-domstolen ansåg att SRN när den meddelar förhandsbesked inte utövar en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen. Se vidare prop. 2005/06:157 s. 6 ff.

Revisionsrätten

Revisionsrätten har till uppgift att granska gemenskapens räkenskaper och den ekonomiska förvaltningen av dess medel. Revisionsrätten informerar om resultatet av sitt arbete genom att offentliggöra rapporter och yttranden. Dessa rapporter och yttranden offentliggörs i allmänhet i Europeiska unionens officiella tidning.

Europeiska ombudsmannen

Europeiska ombudsmannen inrättades genom Maastrichtfördraget för att undersöka klagomål rörande administrativa missförhållanden inom gemenskapens institutioner och organ.

Datatillsynsmannen

Europeiska datatillsynsmannen har bl.a. till uppgift att säkerställa att EU:s institutioner och organ respekterar den grundläggande rättigheten till skydd av personuppgifter.

3.2.3 Rättskällor

EG-rätten

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten. Till gemenskapsrätten räknas även internationella avtal, rättspraxis och grundläggande rättsprinciper som utvecklats av EG-domstolen.

Primärrätten

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa.

Fördragen

De sex länderna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Tyskland grundade genom Parisfördraget 1951 Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS). Enligt fördraget skulle grundarna tillsammans under överstatlig

ledning utveckla basproduktionen och bilda en gemensam marknad för kol och stål.

Genom Romfördraget 1957 grundade sedan ”de sex” Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG). Den gemensamma marknaden utvidgades med industri- och jordbruksvaror. Samtidigt slöts ett separat fördrag om fredlig användning av kärnkraft, den Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom.

Medlemsstaterna upprättade genom Maastrichtfördraget, undertecknat 1992, den Europeiska unionen (EU) som omfattar tre olika samarbetsområden. Unionen kan sägas symboliseras av de i avsnitt 3.2.1 beskrivna tre pelarna som binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande bestämmelser. Romfördraget har till följd av Maastrichtfördraget byggts ut till att omfatta även icke ekonomiskt samarbete och den tidigare beteckningen EEG har följaktligen ersatts av benämningen Europeiska gemenskapen (EG). Angående begreppen EU och EG, se avsnitt 3.2.1.

Amsterdamfördraget 1997 och Nicefördraget 2000 har karaktär av ändringsfördrag av Romfördraget.

EU:s stats- och regeringschefer har under 2007 enats om ett nytt EU-fördrag – Lissabonfördraget. För att det ska börja gälla krävs att alla 27 medlemsländer godkänner fördraget. Under 2008 har 26 av 27 länder tagit ställning. Irland röstade nej till fördraget den 12 juni 2008. I Sverige godkände riksdagen Lissabonfördraget den 20 november 2008.

Sekundärrätten

Den sekundära EG-rätten grundar sig på fördragen och är förbunden med en rad olika förfaranden som fastställs i denna. Sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter som förordningar, direktiv och beslut. Därutöver förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkning av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

Förordning

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

Direktiv

Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och är bindande vad gäller de mål som ska uppnås inom en viss tidsfrist. Direktiv ska införlivas med nationell lagstiftning men medlemsstaterna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genom-

förandet. Sjätte direktivet, som numera ersatts av mervärdesskattedirektivet, är ett exempel på ett sådant direktiv som har krävt betydande anpassningar av den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

Beslut

Beslut är bindande för dem som de är riktade till. Ett beslut kan vara riktat till en eller alla medlemsstater, företag eller enskilda. Rådets beslut 2000/91/EG varigenom Danmark och Sverige fått tillstånd att genomföra en åtgärd som avviker från artikel 168 i mervärdesskattedirektivet utgör ett exempel på ett sådant beslut.

Rättspraxis

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

3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt

Neutralitets-principen

En av de grundprinciper som mervärdesskattesystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, se EG-domstolens dom i mål 89/81, Hong Kong Trade, punkt 6. Denna grundprincip belyser den skattskyldiges roll och skyldigheter i den mekanism som har införts för uppbörd av mervärdesskatt. De skattskyldiga belastas inte av mervärdesskatt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet påföra skatt och inbetala denna för Skatteverkets räkning. För att säkerställa att mekanismen är neutral beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatt föreskriver mervärdesskattedirektivet ett avdragssystem för att de skattskyldiga inte ska belastas oskäligt av mervärdesskatt. Se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-255/02, Halifax, punkt 78. Mervärdesskattesystemet syftar därmed att belasta den slutlige konsumenten. I avsnitt 3.5 åskådliggörs denna mekanism schematiskt.

Reciprocitet

För att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skattskyldige ska reciprocitet föreligga mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär dels att den utgående skatten för en säljare ska korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar. Se EG-

domstolens domar i målen C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 38 och C-400/98 Breitsohl punkt 36.

Allmänna rätts-grundsatser

EG-domstolen tillämpar vid sin tolkning även vissa allmänna rättsgrundsatser och beaktar de principer på vilka Europa-konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna grundar sig. Även kravet på en enhetlig beräkningsgrund i medlemsstaterna är stort, inte minst beroende på att de samlade beskattningsunderlagen med vissa justeringar ligger till grund för gemenskapens egna intäkter.

Som exempel på principer som EG-domstolen har hänvisat till i mål avseende mervärdesskatt kan nämnas följande.

Proportionalitets-principen

Proportionalitetsprincipen, vilken innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte. Se EG-domstolens dom i mål C-286/94, Garage Molenheide, punkterna 46–47.

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet, vilken medför t.ex. att skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter myndighetens beslut om skattestatus. Se EG-domstolens domar i målen C-110/94 Inzo punkt 21 och C-409/04 Teleos m.fl. punkterna 48 och 50.

Likabehandlings-principen

Likabehandlingsprincipen enligt vilken jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling. Se EG-domstolens dom i mål 215/85, Balm, punkt 23.

Skatteneutralitets-principen

Skatteneutralitetsprincipen, vilken ger uttryck för konkurrens-hänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Nämnda princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, se EG-domstolens dom i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, punkt 22 och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika, se EG-domstolens dom i mål C-216/97, Gregg, punkt 20. Skatteneutralitetsprincipen medför vidare att åtskillnad inte får göras i beskattning mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd härför i direktivet. Se EG-domstolens domar i målen C-155/94 Wellcome Trust, C-283/95 Fischer punkt 22 f, C-349/96 Card Protection Plan punkt 15 och C-455/98 Kaupo Salumets.

Principen om förfarande-missbruk

Principen om förfarandemissbruk är en sådan princip som omfattas av de allmänna rättsgrundsatserna inom gemenskapsrätten. Enligt Skatteverkets bedömning ska denna princip beaktas vid tillämpning av ML.

EG-domstolen har i domen C-255/02, Halifax, klarlagt att principen om förfarandemissbruk kan tillämpas när det är fråga om avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Skatteverket anser att principen även kan tillämpas när någon undvikit att redovisa utgående skatt eftersom EG-domstolen i sin bedömning utgår från transaktioner generellt.

Följande två förutsättningar ska vara uppfyllda för att principen om förfarandemissbruk ska kunna tillämpas.

1. Transaktionen får, såvida gällande bestämmelser tillämpas strikt enligt sin lydelse, till följd att en skattefördel uppstår som strider mot syftet med bestämmelserna.
2. Det ska framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en skattefördel.

För det fall att förfarandemissbruk föreligger kan de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111.

3.2.5 Gemenskapsrättsliga begrepp

Kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i alla medlemsstater har lett till att vissa begrepp har fått gemenskapsrättsliga definitioner. Nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Innebörden av dessa s.k. gemenskapsrättsliga begrepp har i regel växt fram genom EG-domstolens praxis.

Vissa av begreppen definieras dock redan i direktivet. Detta gäller t.ex. vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (artiklarna 9−10), beskattningsbara transaktioner (artiklarna 14–30), den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 62) samt beskattningsunderlag (artiklarna 72−79). Dessa begrepp kan sägas utgöra några av ”hörnstenarna” i mervärdesskattesystemet. Såväl de grundläggande begreppen som andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EG-domstolen.

Det är uppenbart att direktivets syfte skulle motverkas om betydelsen av t.ex. ”beskattningsbar transaktion” skiftade från

en medlemsstat till en annan, se EG-domstolens dom i mål C-291/92, Armbrecht. Detta är ett av skälen till att ha gemensamma europeiska definitioner för vissa begrepp. De gemenskapsrättsliga begreppen har även betydelse för undvikande av icke- respektive dubbelbeskattning, se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike, punkt 14.

Ett av direktivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Det ligger därför i gemenskapens intresse att undantagen från skatteplikt tolkas på samma sätt i alla medlemsstater. Undantagen i artiklarna 131–137 begränsar skattebasen och därmed även underlaget för beräkning av medlemsstaternas bidrag till gemenskapens budget. Undantagen ska enligt EG-domstolens praxis tolkas restriktivt. Några nationella undantag från direktivets tillämpningsområde accepteras inte. Detta gäller även om underlaget för nämnda bidrag inte påverkas av den nationella avvikelsen, se EG-domstolens dom i mål 203/87, kommissionen mot Italien.

3.2.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt

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

Direktiv

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

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

Direkt effekt

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. EG-domstolen har givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella

regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer, som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. Att bestämmelser i EG-fördragen kan ha direkt effekt slog domstolen fast i mål 26/62, van Gend & Loos.

Fördragsbestämmelser liksom innehållet i förordningar och beslut kan ge enskilda både rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna. Ett direktiv, såsom mervärdesskattedirektivet kan däremot endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Bakgrunden till detta förhållande är att ett direktiv alltid är riktat till medlemsstaterna och ålägger dem att på lämpligt sätt uppnå ett visst mål. Direkt effekt kan därför inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Se t.ex. EG-domstolens dom i C-397/01, Pfeiffer.

Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga direkt effekt. Domstolen uttryckte denna ståndpunkt för första gången år 1982 i målet 8/81, Becker. Domstolen har därefter bekräftat den i ett antal mål, bl.a. i målen C-10/92 Balocchi och C-62/93 BP Soupergaz. Direkt effekt har härigenom tillagts många av mervärdesskattedirektivets artiklar men inte alla. Frågan om huruvida direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen. Detta fastslogs av domstolen genom domen i målet 6/64, Costa v. ENEL. Domstolen har härefter utvecklat principen om gemenskapsrättens företräde i flera domar.

EG-konform tolkning

EG-domstolen har slagit fast att nationella bestämmelser som omfattas av ett EG-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. Skyldigheten att tillämpa EG-konform tolkning gäller oberoende av om de relevanta bestämmelserna i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Den innebär dock inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka

bestämmelser i nationell rätt i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Se EG-domstolens mål 14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer.

EG-domar

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

Genom att nationella domstolar, såsom RR, begär förhandsavgöranden får EG-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. EG-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste det beaktas att EG-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att den, i fråga om fördragsbrott, är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan. Innan en fråga avgörs av EG-domstolen, avges normalt yttrande av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, kan utgöra en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse i första hand med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de officiella språken. Enligt EG-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner, eftersom detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. Se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-428/02,

Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkterna 41−43. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av det fördrag på vilket det baserats. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Skadestånd

En medlemsstat kan enligt EG-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelser av gemenskapsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EG-domstolens dom i målet C-150/99, Lindöpark.

Skatteverket har i skrivelse 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111, angivit hur verket ska förhålla sig till skadeståndsanspråk som framställs då EG-domstolen funnit att lagstiftning som tillämpats av Skatteverket och svenska domstolar strider mot EG-rätten.

Skadestånd eller skattskyldighet

RSV har i skrivelse 2002-01-24, dnr 935-02/100, framfört verkets inställning till hur ärenden ska behandlas då direkt effekt åberopas med anledning av EG-domstolens dom i mål C-150/99, Lindöpark. Av skrivelsen framgår att företag kan ansöka om antingen skattskyldighet eller skadestånd. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående skatt och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företagen kan således inte enbart få en avdragsrätt. I de fall företagen i stället väljer att begära skadestånd ska vid beräkning av skadeståndsbeloppet hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, dvs. både den utgående skatten och avdragsrätt för ingående skatt.

KR i Jönköping har i dom 2005-11-22, mål nr 1914−1915-04, funnit att avdragsrätten för ingående skatt hänger samman med att den verksamhet vari avdragsrätten uppkommit anses vara skattepliktig. KR konstaterade att det följer av såväl direktivet som ML (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3 § ML) att den ingående skatten inte kan existera på egen hand. Den ingående skatten ska därför avräknas från den utgående skatten. (Domen har överklagats.) Frågan har även bedömts av KR i Stockholm respektive Göteborg med motsvarande utfall i följande domar; 2005-04-12, mål nr 4790-04, 4792-04 (överklagad) och 2004-09-09, mål nr 4062-03.

3.2.7 Den inre marknaden

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

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

Den inre marknaden infördes den 1 januari 1993.

3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt

Destinationsprincipen

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

Ursprungsprincipen

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

Övergångsordningen

I avvaktan på ett slutligt system gäller en särskild övergångsordning. Denna var avsedd att endast tillämpas under åren 1993–1996 i avvaktan på utarbetandet av ett permanent mervärdesskattesystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. Kommissionen lade den 7 juni 2000 i ett meddelande till rådet och europaparlamentet fram en strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom

ramen för den inre marknaden, KOM(2000) 348. Arbetet är inriktat på en modernisering och förbättring av det befintliga regelverket. Som ett led i detta arbete har sjätte direktivet upphävts och ersatts med en ny rättsakt med omarbetade bestämmelser – mervärdesskattedirektivet. En övergång till nya beskattningsprinciper (ursprungsprincipen) är därmed åtminstone för närvarande inte aktuell men är alltjämt gemenskapens långsiktiga mål.

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

Det sker som regel på så sätt att en skattskyldig köpare, i stället för att betala mervärdesskatt till Tullverket, får redovisa mervärdesskatt på förvärv av varor från annat EG-land. Avdrag får sedan göras för denna mervärdesskatt på samma sätt som tidigare skedde i fråga om importmomsen. När det gäller varuförsäljning till privatpersoner och andra ej skattskyldiga personer är ursprungsprincipen, med vissa undantag, genomförd. Det medför att privatpersoner inom EG i regel får betala den lokalt gällande mervärdesskatten vid inköp varor i andra EG-länder.

3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad

Skattskyldighet

Mervärdesskatt ska, enligt 1 kap. 1 § ML, betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Mervärdesskatt ska även betalas vid skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv (GIF), dvs. vid förvärv av varor från ett EG-land som beskattas hos förvärvaren. Vidare ska mervärdesskatt även betalas vid import.

Skatteverket är beskattningsmyndighet för omsättning inom landet och för GIF. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, dvs. när varor förs in till Sverige från en plats utanför EG. Tullverket och Skatteverket är beskattningsmyndigheter även i vissa fall vid lagring av varor.

Mervärde

Mervärdesskatten tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför även karakteriseras som en flerleds-

skatt. Varje led svarar för mervärdesskatten på den värdetillväxt – mervärdet – som har tillförts i det egna ledet. Detta uppnås genom att företagen från mervärdesskatten på den egna omsättningen (den utgående skatten) får dra av mervärdesskatten på förvärven för verksamheten (den ingående skatten). Den verkliga skattebördan skjuts härigenom framåt tills den träffar den slutlige konsumenten. Konsumenten kan vara en privatperson eller ett företag vars verksamhet inte medför skattskyldighet och inte heller rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Exempel

I avsnitt 3.5 visas schematiskt hur företag i olika led tar ut mervärdesskatt från nästa led och drar av mervärdesskatten från det föregående ledet samt betalar in skillnaden till staten.

Vinstmarginalbeskattning (VMB)

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

Inbetalning och återbetalning

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

Skattepliktig omsättning

I 3 kap. 1 § 1 st. ML anges att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. GIF är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

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

Skattesats

Den generella skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § ML, 25 % av beskattningsunderlaget. För viss omsättning m.m. är skattesatsen 12 % eller 6 %.

3.4 Registrering m.m.

3.4.1 Allmänt

Handledning för mervärdesskatteförfarandet

Reglerna om registrering, deklaration, inbetalning, återbetalning och övriga bestämmelser avseende beskattningsförfarandet på mervärdesskatteområdet behandlas i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555). Deklarationsavsnittet i denna handledning har uppdaterats 2008, se Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111. Nedan lämnas endast en kortfattad redogörelse av de övergripande bestämmelserna avseende registrering och deklaration.

3.4.2 Registrering

Anmälan

Den som avser att bedriva verksamhet för vilken skattskyldighet eller återbetalningsrätt föreligger enligt ML ska, enligt 3 kap. 2 § SBL, anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.

Avverkningsrätt m.m.

I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas, 3 kap. 2 § 3 st. SBL. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § ML, dvs. endast på grund av allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt som inkomstbeskattas som kapitalvinst. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.

3.4.3 Deklaration

Skattedeklaration

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration om beskattningsunderlagen exklusive GIF och import för beskattningsåret beräknas överstiga en miljon kr, 10 kap. 9 § 4 p. SBL.

Självdeklaration

Om motsvarande beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska mervärdesskatten i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte Skatteverket har beslutat annat, 10 kap. 31 § SBL. Den som inte är skyldig att lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Även den som efter beslut av Skatteverket i egenskap av representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för

redovisningen av mervärdesskatt för bolaget eller partrederiet, ska fullgöra detta i en skattedeklaration.

Särskild skattedeklaration

Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt ska vid felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisa denna skatt i en särskild skattedeklaration, 10 kap. 32 § 1 st. SBL.

När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett GIF av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, är det tillräckligt att mervärdesskatten redovisas i en särskild skattedeklaration vid varje förvärv, 10 kap. 32 § 2 st. SBL.

Särskilda skäl eller egen begäran

Skatteverket ska, enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning. Skatteverket har i skrivelse 2007-12-20, dnr 131 746676-07/111, angivit i vilka ytterligare fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration.

Redovisningsperiod

För den som redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration kan redovisningsperioden omfatta en kalendermånad eller helt beskattningsår. Från och med den 1 januari 2008 har det därutöver införts en redovisningsperiod om tre kalendermånader. Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad för den som har ett beskattningsunderlag, exklusive GIF och import, som beräknas överstiga 40 miljoner kr, 10 kap. 14 § SBL. Om beskattningsunderlaget beräknat på motsvarande sätt, uppgår till högst 40 miljoner kr omfattar redovisningsperioden tre kalendermånader, 10 kap. 14 a § SBL. För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration, liksom för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), får Skatteverket, enligt 10 kap. 15 § SBL, besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Förutsättningen för detta är att beskattningsunderlagen exklusive GIF och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr.

Skatteverket ska även, enligt 10 kap. 14 b § SBL, besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre kalendermånader om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Skatteverket har i skrivelse 2007-12-20, dnr 131 746687-07/111, angivit i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration varje månad.

För den som ska redovisa mervärdesskatten i en självdeklaration utgörs redovisningsperioden av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattningen, 10 kap. 16 § SBL.

Periodisk sammanställning

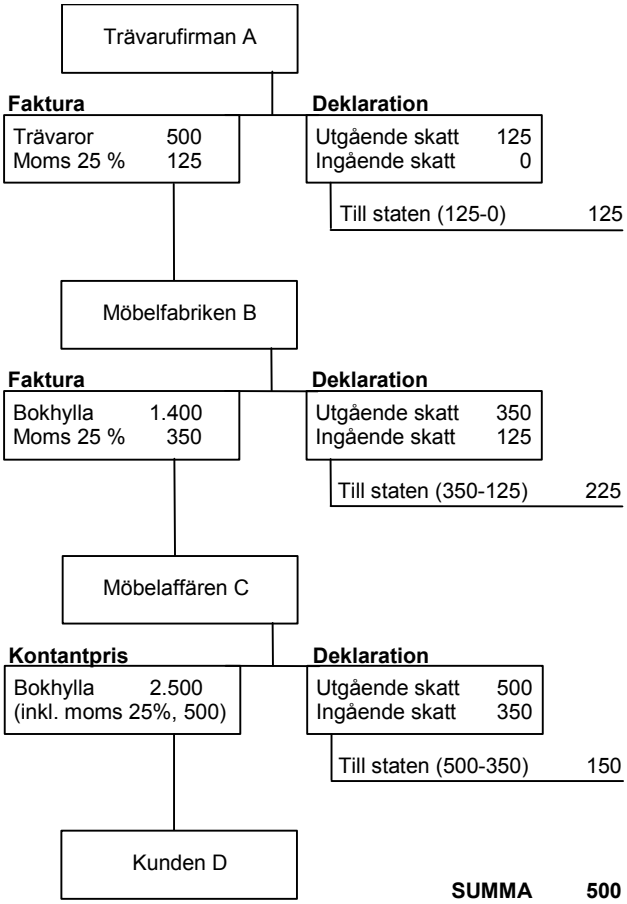
Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning (KVR), lämna uppgifter om omsättning och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, 10 kap. 33 § SBL. Se vidare Skatteverkets föreskrifter RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15.

3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster

En näringsidkare från ett land utanför EG kan använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt om han säljer sådana elektroniska tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land, 10 a kap. SBL. Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt för all försäljning av nämnda tjänster till EG.

3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad

Nedan visas schematiskt hur företag i olika led tar ut mervärdesskatt från nästa led och drar av mervärdesskatten från det föregående ledet samt betalar in skillnaden.



Detta innebär

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

4 Skattskyldighet

4.1 Allmänt

Vad som medför skattskyldighet enligt ML, dvs. i vilka situationer en transaktion ska mervärdesbeskattas och vem som är skyldig att betala mervärdesskatt för en sådan transaktion framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde framgår av 1 kap. 3–5 §§ ML.

Begreppet skattskyldig i 1 kap. 2 § ML anger enbart vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten när en transaktion ska beskattas. De som har rätt att återfå mervärdesskatt enligt 10 kap. ML, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, är inte skattskyldiga i ML:s mening, men omfattas av ML:s bestämmelser, se avsnitt 15.

I mervärdesskattedirektivet (artikel 2.1) anges räckvidden för mervärdesskatteområdet, dvs. under vilka förutsättningar mervärdesskatt kan komma att tas ut. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt ML har sin motsvarighet i artiklarna 62–71. I mervärdesskattedirektivet används dock inte samma uttryck för att bestämma tidpunkten för ”skattskyldighetens inträde” som i ML. Begreppet ”skattskyldighetens inträde” i ML motsvaras närmast av begreppet ”beskattningsgrundande händelse” i mervärdesskattedirektivet. Vem som är skyldig att betala mervärdesskatten till staten regleras i artiklarna 193–205.

4.2 Beskattningens omfattning

VAD
1 kap. 1 § ML

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

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

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

Omsättningsbegreppet beskrivs i avsnitt 6. Vad som är skattepliktig omsättning av varor och tjänster framgår av avsnitt 5. Vad som förstås med yrkesmässig verksamhet redovisas i avsnitt 7. I vilka fall en omsättning anses ha skett inom landet, vad som är ett gemenskapsinternt förvärv, beskattningen vid handel inom EG och vid import av varor behandlas i avsnitten 9 och 10.

Bestämmelserna i 1 kap. 1 § 1 st. ML har sin motsvarighet i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet som avgränsar tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

För att skattskyldighet ska föreligga ställs inte något krav på att säljaren ska vara etablerad inom landet. En utländsk företagares omsättning inom landet medför således skattskyldighet även om det är fråga om en enstaka omsättning.

Felaktig debitering

Från och med den 1 januari 2008 finns en bestämmelse i 1 kap. 1 § 3 st. ML avseende debiterat belopp som inte utgör mervärdesskatt. Ett belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt ska därför betalas in till staten även om beloppet inte utgör mervärdesskatt. Bestämmelsen har sin bakgrund i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 4.5.

4.3 Skattskyldig

VEM
1 kap. 2 § ML

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Motsvarande bestämmelser finns i artiklarna 193–205 i mervärdesskattedirektivet. Skattskyldig kan både fysiska eller juridiska personer, svenska eller utländska företag vara.

Säljare eller köpare

Som huvudregel gäller enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML att säljaren är skattskyldig för sin omsättning. I vissa fall är det dock köparen som blir skattskyldig för omsättningen s.k. omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet tillämpas i många fall när en utländsk företagare omsätter varor eller tjänster i Sverige (inom landet) till köpare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt och betala skatten. Omvänd skattskyldighet tillämpas också vid vissa omsättningar mellan skattskyldiga näringsidkare inom landet. Detta gäller enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML vid vissa omsättningar av guld och

enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML även vid byggföretags köp av byggtjänster.

4.3.1 Omvänd skattskyldighet

4.3.1.1 Tjänster

Diverse tjänster (7 §-tjänster)

Vid utländsk företagares omsättning inom landet till näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, t.ex. konsulttjänster, är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML).

Om en utländsk företagare omsätter en tjänst enligt 5 kap. 7 § ML och förvärvaren är en näringsidkare här i landet är det förvärvaren av tjänsten som ska redovisa mervärdesskatten. Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för mervärdesskatten. Förvärvaren erhåller en faktura utan mervärdesskatt och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna mervärdesskatt på fakturabeloppet. Definitionen av utländsk företagare framgår av 1 kap. 15 § ML.

Nedan finns två uppställningar som visar vem som är skattskyldig i olika situationer om förvärvaren är näringsidkare respektive inte näringsidkare vid omsättning av tjänst som finns uppräknad i 5 kap. 7 § ML.

Om förvärvaren är näringsidkare gäller följande:

Säljare	**Förvärvare**	**Skattskyldig i Sverige**
i Sverige	i Sverige	säljaren
i Sverige	i utlandet	ingen
i utlandet	i Sverige	förvärvaren

Om förvärvaren inte är näringsidkare gäller följande:

Säljare	**Förvärvare**	**Skattskyldig i Sverige**
i Sverige	i Sverige	säljaren
i Sverige	i EG-land	säljaren
i Sverige	i tredjeland	ingen*
i EG-land	i Sverige	ingen
i tredjeland	i Sverige	säljaren**

* Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i Sverige. Se vidare avsnitt 10.3.5.

** Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. Se avsnitt 10.3.5.

Förmedlingstjänster

Vid utländsk företagares omsättning inom landet av förmedlingstjänster enligt 5 kap. 5 § 3 st. samt 5 a, 6 a, och 7 a §§ ML är det förvärvaren som är skattskyldig om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Varutransporter och stödtjänster

Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är vid omsättning inom landet av bl.a. sådana varutransporttjänster och stödtjänster som avses i 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML förvärvaren av tjänsten skattskyldig om denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare. Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera svensk mervärdesskatt på en varutransport mellan EG-länder i två fall.

1. Beställaren åberopar svenskt VAT-nummer och transportföretaget är inte en utländsk företagare i Sverige enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML. Detta innebär att om exempelvis en varutransport utförs mellan Belgien och Tyskland, köparen åberopar VAT-nummer i Sverige och säljaren är ett danskt transportföretag som har ett fast etableringsställe i Sverige (dvs. ingen utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML) ska säljaren, dvs. det danska transportföretaget, ta ut svensk mervärdesskatt för transporttjänsten. Om det danska transportföretaget saknar fast etableringsställe i Sverige ska köparen beskattas i Sverige för sitt förvärv av transporttjänsten. Av avsnitt 40.2 framgår närmare vad som avses med fast etableringsställe.

2. Transporten påbörjas i Sverige och beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land. Detta innebär att om exempelvis ett svenskt transportföretag utför en varutransport som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land åt ett företag som inte har VAT-nummer i ett annat EG-land t.ex. ett norskt företag ska svensk mervärdesskatt tas ut.

Värdering av eller arbete på lös egendom

Vid ett utländskt företags omsättning inom landet av tjänster avseende värdering av eller arbete på lös egendom enligt 5 kap. 6 b § ML är det förvärvaren som är skattskyldig om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Byggtjänster

Det är förvärvaren som är skattskyldig vid omsättning inom landet av nedan angivna tjänster (byggtjänster) till näringsidkare som, inte endast tillfälligt, tillhandahåller sådana tjänster. Detsamma gäller i det fall omsättningen sker till en annan näringsidkare som i sin tur säljer vidare tjänsten till en

sådan näringsidkare som tillhandhåller byggtjänster mer än tillfälligt (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML).

För att omsättningen ska omfattas av bestämmelsen krävs att tjänsterna avser fastighet, byggnad eller anläggning. Dessutom måste tjänsterna kunna hänföras till något av begreppen mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader, uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner, byggstädning eller avse uthyrning av arbetskraft för tillhandahållande av en tjänst som kan hänföras till något av begreppen.

För ytterligare information om bestämmelserna på byggområdet, se avsnitt 18.

Övriga tjänster

Denna bestämmelse gäller för majoriteten av andra fall av omsättning i Sverige av tjänster än de som nämns ovan. Vid en utländsk företagares omsättningar inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML). En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig för sin egen omsättning, se avsnitt 4.4.

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

4.3.1.2 Varor

El och gas

Vid utländsk företagares omsättning av el och gas, i de fall som anges i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML, är det förvärvaren som är skattskyldig om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett om säljaren är en skattskyldig återförsäljare eller en slutkonsument som säljer överskottsel. Bestämmelsen innebär att säljaren inte behöver undersöka om köparen är en skattskyldig återförsäljare eller en konsument. Det räcker för säljarens bedömning av beskatt-

ningskonsekvenserna att köparen är registrerad till mervärdesskatt. Vad gäller omsättningsland, se vidare avsnitt 9.2.5.

Trepartshandel Vid s.k. trepartshandel inom EG är det den till vilken vidareomsättningen görs som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML).

Guld Förvärvaren är skattskyldig vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML). För ytterligare information om omsättning av guld samt säljarens möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning av investeringsguld, se avsnitten 4.4 och 35.

GIF Vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv är det den som förvärvar varan som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML). För ytterligare information om GIF, se avsnitt 9.4.

Import Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda som är skattskyldig för mervärdesskatten på importen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML.

- I punkt 6 a regleras de importfall där en tullskuld uppkommer i Sverige; skattskyldig är den som är skyldig att betala tull.
- I punkt 6 b regleras de importfall där en tullskuld inte uppkommer. Det inträffar när en vara inte är belagd med tull eller importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa när det i skattehänseende är fråga om import men inte i tullhänseende, t.ex. då varan förs in till Sverige från ett område som är inom EG:s tullområde men utanför mervärdesskatteområdet, t.ex. Åland. Skattskyldig är den som skulle ha varit skyldig att betala tull om importen eller införseln hade varit tullbelagd.
- I punkt 6 c regleras importfall där skyldigheten att betala tull uppkommer i ett annat EG-land på grund av att ett mellanstatligt enhetstillstånd används. Ett mellanstatligt enhetstillstånd innebär att de stater inom EG som så önskar kan erbjuda aktörer möjlighet att ha sina kontakter med tullmyndigheten i ett EG-land även avseende varor som fysiskt befinner sig i ett annat EG-land (se vidare prop.

2003/04:41). Skattskyldig är i sådant fall innehavaren av tillståndet.

För mer information om import, se vidare avsnitt 9.8.

Uttag ur lager

I 9 c kap. 5 § ML finns en särskild bestämmelse om vem som i vissa fall är skattskyldig vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m., se vidare avsnitt 38.5.

Omvänd skattskyldighet för övriga situationer

Denna bestämmelse gäller i andra fall av omsättning i Sverige av varor än de som nämns ovan. Vid en utländsk företagares omsättningar inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är det förvärvaren som är skattskyldig, (1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML). En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig för sin egen omsättning, se avsnitt 4.4.

4.4 Frivillig skattskyldighet

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att sådan normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna.

Uthyrning av verksamhetslokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med mervärdesskatt och uthyraren får avdragsrätt för ingående skatt, se vidare avsnitt 20.

Konstnärer

För konstnärers omsättning av egna konstverk gäller enligt 1 kap. 2 a § ML ett undantag från skattskyldighet om beskattningsunderlagen sammanlagt understiger 300 000 kr för beskattningsåret. Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om ersättningen uppgår till 336 000 kr för beskattningsåret (dvs. beskattningsunderlag 300 000 kr + mervärdesskatt 36 000 kr). Bestämmelsen gäller även för motsvarande omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannens dödsbo. Det finns dock en möjlighet för konstnärer att begära att få bli skattskyldiga även om omsättningsgränsen inte uppnåtts, 1 kap. 2 b § ML. Gränsen för skattskyldighet innebär att skyldigheten att betala in mervärdesskatt till staten för en skattepliktig omsättning är satt vid en viss nivå. Detta medför att när omsättningsgränsen är överskriden ska mervärdesskatt redovisas för all omsättning under året och då från första kronan. Den frivilliga skattskyldigheten för konstnärer gäller från dagen för beslutet eller, på den skattskyldiges begäran, från annan tidpunkt, jfr prop. 1994/95:202 s. 74. Den frivilliga

skattskyldigheten gäller t.o.m. andra året efter det år Skatteverket fattat beslut om sådan skattskyldighet.

Exempel

En konstnär med en årsomsättning om 200 000 kr ansöker hos Skatteverket 2008-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 2007-11-01. Om Skatteverket beslutar om skattskyldighet 2008-12-20 gäller den frivilliga skattskyldigheten under tiden 2007-11-01–2010-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående skatt redovisas. Redovisningen ska ske i självdeklarationen om konstnären inte begärt att få redovisa i skattedeklaration, jfr 10 kap. 11 § SBL.

Investeringsguld

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

En näringsidkare har dock enligt 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig för undantagen omsättning enligt ovan under förutsättning att han

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

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

En definition av investeringsguld finns i 1 kap. 18 § ML. En utförligare redogörelse för undantaget för investeringsguld, den frivilliga skattskyldigheten och den omvända skattskyldigheten vid förvärv av guldmaterial m.m. finns i avsnitt 35.

Utländska företagare

Vid en utländsk företagares omsättning av varor och tjänster inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är det förvärvaren som blir skattskyldig (1 kap.

2 § 1 st. 4 c p. ML). Enligt 1 kap. 2 d § ML kan dock en utländsk företagare begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning i de fall som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML. Om den utländska företagaren efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all sådan omsättning som den utländske företagaren har inom landet. Se även avsnitt 4.3.1.

För sådana tjänster inom byggbranschen som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML föreligger en obligatorisk omvänd skattskyldighet. En utländsk företagare kan därför inte begära att bli skattskyldig för sin omsättning av sådana tjänster här i landet.

4.5 Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt

Felaktigt debiterad skatt

Från och med den 1 januari 2008 är den som anger ett debiterat belopp felaktigt som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § 3 st. ML, på en faktura eller liknande handling, betalningsskyldig för beloppet (1 kap. 2 e § ML). Den felaktiga debiteringen kan bero på olika saker. Det kan t.ex. röra sig om en person som ställer ut en faktura med mervärdesskatt trots att personen inte är en näringsidkare och därmed inte skattskyldig för mervärdesskatt. Det kan även röra sig om en till mervärdesskatt registrerad näringsidkare som av misstag debiterat mervärdesskatt på en från skatteplikt undantagen omsättning. En felaktig debitering kan göras av såväl mervärdesskatteregistrerade personer som av icke mervärdesskatteregistrerade personer.

Exempel

En fastighetsägare hyr ut en lokal och debiterar av misstag mervärdesskatt på fakturan utan att ha ansökt om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler. Enligt 1 kap. 2 e § ML är fastighetsägaren betalningsskyldig för beloppet och ska betala in detta till staten. Fastighetsägaren har dock möjlighet att rätta felaktigheten genom att utfärda en kreditfaktura (13 kap. 28 § ML).

Bestämmelsen motsvaras av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Redovisningen av den felaktiga mervärdesskatten ska ske i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. För ytterligare information om redovisningen, se avsnitt 17.4.11.

Om en person som inte är registrerad till mervärdesskatt blir betalningsskyldig för ett felaktigt debiterat belopp enligt 1 kap. 2 e § ML ska redovisning av beloppet ske i särskild skattedeklaration (10 kap. 32 § SBL).

4.6 Skattskyldighetens inträde

NÄR

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för en viss transaktion är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för transaktionen. De beskattningsregler som gällde vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som normalt infaller vid tillhandahållandet, ska därför tillämpas oavsett när fakturering sker eller betalning erhålls. Har t.ex. en vara sålts på kredit och skattesatsen därefter ändrats efter leveransen men innan redovisningsskyldigheten inträtt, ska ändå redovisning ske efter den tidigare gällande skattesatsen. Enligt samma grunder ska omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare, innan redovisningsskyldighet har inträtt, genom lagändring har blivit skattepliktig. Samma förhållande gäller för en tjänst som tillhandahålls före en lagändring men faktureras eller betalas därefter. Skattskyldigheten har då inträtt före lagändringen. Vid vissa situationer är dock skattskyldighetens inträde särskilt reglerat, se avsnitten 4.6.3–4.6.8.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i ML motsvaras av artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet.

4.6.1 Varor

Skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 § ML när en vara levereras eller uttag sker enligt 2 kap. ML, jfr även avsnitt 4.6.3.

Leverans av vara

I mervärdesskattedirektivets mening (artiklarna 14.1 och 63) anses en vara levererad när rätten att såsom ägare förfoga över varan har gått över från säljaren till köparen. När rätten att såsom ägare förfoga över en vara ska anses övergå har varit föremål för EG-domstolens bedömning i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Med en leverans av vara avses enligt EG-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den, även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

Innebörden av begreppen ”leverans” i ML och ”leverans av varor” i mervärdesskattedirektivet har behandlats i Skatte-

verkets skrivelse 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111. Leveransbegreppet i ML ska tolkas utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Begreppet ”leverans” som används i ML har inte någon sådan entydig och från direktivbestämmelserna avvikande innebörd att en EG-konform tolkning är utesluten. Begreppet ”leverans” i ML får därför anses ha samma innebörd som begreppet ”leverans av varor” i mervärdesskattedirektivet. Tolkningen ska ske utifrån direktivbestämmelserna oberoende av de svenska civilrättsliga bestämmelserna om äganderättsövergång och leverans. Skattskyldigheten enligt ML inträder således när mottagaren faktiskt kan förfoga över egendomen som om han var ägare till den. Detta innebär att begreppen ”omsättning av varor” och ”leverans” i ML inträffar vid samma tidpunkt. Vad gäller omsättning, se vidare avsnitt 6.2.

Vid den lagtekniska anpassning som gjordes av ML inför Sveriges inträde i EU valde lagstiftaren att inte ändra de aktuella delarna av ML. I normalfallet föreligger det inte någon konflikt mellan de nationella bestämmelserna om äganderättsövergång och mervärdesskattedirektivets bestämmelser. I vissa situationer skulle dock en sådan konflikt kunna uppstå och då ska ML tolkas i enlighet med EG-rätten.

Postförskott och efterkrav

Skattskyldighetens inträde vid avsändande mot postförskott och efterkrav är särskilt reglerat i 1 kap. 3 § 2 st. ML. Skattskyldigheten inträder då vid avsändandet. Även dessa begrepp har varit föremål för en jämförelse mot mervärdesskattedirektivets begrepp ”leverans av varor” i Skatteverkets skrivelse 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111.

Av skrivelsen framgår att dessa begrepp är så klara och entydiga att någon EG-konform tolkning inte är möjlig inom ramen för det nationella tolkningsutrymmet. Om en vara sänds till köparen mot postförskott eller efterkrav inträder alltså skattskyldigheten enligt ML vid tidpunkten för avsändandet.

Auktion

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

4.6.2 Tjänster

Skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 § ML när en tjänst tillhandahålls eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Ett tillhanda-

hållande får i regel anses ha skett när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. I fråga om tjänst på en vara, t.ex. reparationer och tvättning, bör ett tillhandahållande därför anses ha skett när kunden har hämtat varan.

Tjänst med utsträckning i tiden

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, upplåtelse av jordbruksarrende, vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster får anses tillhandahållas successivt. Om en sådan tjänst hänför sig till tid såväl före som efter en ändring av skattesatsen får beskattningsunderlaget delas upp på tillhandahållande före respektive efter ändringen. Se även vad som sägs i avsnitt 17.3.1 avseende förskottsbetalning av hyra.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 24.1, 63 och 64. Enligt artikel 24.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Enligt artikel 63 inträder den beskattningsgrundande händelsen (skattskyldigheten inträder) när tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Om tillhandahållandet av tjänsterna ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar inträder den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 64 vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna kan hänföras till.

Patent

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

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

Byggkonsultuppdrag

Ett byggkonsultuppdrag anses tillhandahållet då hela uppdraget eller projektet har avslutats och godkänts av beställaren. Om olika konsulter svarar för olika delar i uppdraget ska varje del bedömas för sig, se vidare avsnitt 18.

4.6.3 Förskott och a conto-betalningar

Kontantprincip

Erhålls betalning helt eller delvis i förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 3 § 1 st. ML för förskottet när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Detta gäller fr.o.m. den 1 januari 2008 inte längre för bygg- och anläggningstjänster där det införts särskilda bestämmelser för skattskyldighetens inträde vid förskott och a conto, se vidare avsnitt 4.6.4.

Stoppregel

En förutsättning för ovannämnda skattskyldighet enligt kontantprincipen är att omsättningen är skattepliktig när förskottet erhålls enligt 1 kap. 3 § 3 st. ML. Om så inte är fallet gäller således huvudregeln, nämligen att skattskyldigheten inträder när den beställda varan levereras eller den beställda tjänsten tillhandahålls.

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande regler vid förskottsbetalning i artikel 65. Om betalning sker i förskott, dvs. innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, är mervärdesskatten på förskottsbetalningen utkrävbar (skattskyldigheten inträder) vid mottagandet av betalningen.

BUPA Hospitals

EG-domstolen har i mål C-419/02, BUPA Hospitals, bedömt frågan om skattskyldighetens inträde. Av punkt 45 framgår att direktivets bestämmelser om förskott (artikel 65 i mervärdesskattedirektivet), som innebär att skattskyldigheten vid förskott inträder i samband med betalningen, utgör ett undantag från huvudregeln om skattskyldighetens inträde (artiklarna 63−64). Detta medför att bestämmelsen om förskott ska tolkas restriktivt. För att skatten ska kunna tas ut i samband med förskottsbetalning konstaterar EG-domstolen att samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde redan måste vara kända. Varorna och tjänsterna ska således ha angetts med precision – vara tydligt identifierade – vid tidpunkten för betalningen a conto (punkterna 48 och 50).

EG-domstolen ansåg (punkt 51) att direktivets bestämmelser om förskott inte var tillämplig på de i målet aktuella förskottsbetalningarna. Betalningen utgjordes av ett schablonbelopp för varor som hade angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning. Denna förteckning kunde när som helst ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren. Vidare hade köparen enligt avtalet rätt att säga upp avtalet när som helst med den följden att köparen återfick hela den icke använda förskottsbetalningen.

Voucher

En voucher är ett slags värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. En enfunktionsvoucher, exempelvis lunchkuponger som endast gäller på viss restaurang samt färdbevis, är en handling som medför en rättighet till en specifik vara eller tjänst. En flerfunktionsvoucher, exempelvis Rikskuponger, presentkort som representerar ett visst värde, kontantkortsabonnemang och telefonkort, anger däremot inte exakt vilken vara eller tjänst som erhålls i utbyte mot vouchern. Skatteverket har i skrivelse 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111, redogjort för begreppet voucher och även lämnat sin syn på när skattskyldigheten inträder vid förskottsbetalning i form av voucher.

Skatteverket anser att 1 kap. 3 § 1 st. ML ska tolkas EG-konformt, dvs. i enlighet med artiklarna 63−65 i mervärdesskattedirektivet. EG-domstolen har i mål C-419/02, BUPA Hospitals, funnit att direktivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde i samband med förskottsbetalning utgör ett undantag från huvudregeln och ska därför tolkas restriktivt. Undantaget ska endast tillämpas när det klart framgår vid betalningstillfället exakt vilken vara eller tjänst som ska komma att tillhandahållas i utbyte mot vouchern.

Utställare av voucher

För utställaren av vouchern innebär detta att skattskyldigheten inträder i samband med att betalning erläggs för vouchern endast när det är fråga om sådan voucher som utgör enfunktionsvoucher. När det är fråga om sådan voucher som utgör flerfunktionsvoucher inträder skattskyldigheten i stället i samband med att varan levereras eller tjänsten tillhandahålls i utbyte mot vouchern. Den transaktion som sker vid förvärvet och betalningen av flerfunktionsvouchern är således en sådan transaktion som inte medför att skattskyldighet inträder.

Beskattningsunderlaget för utställaren av vouchern uppgår vid skattskyldighetens inträde till varornas eller tjänsternas faktiska värde. Det faktiska värdet utgörs av det värde, normalt uttryckt i pengar, som utställaren av vouchern kommer att tillhandahålla varor eller tjänster för i utbyte mot vouchern. Eventuell ersättning till olika distributionsföretag ska inte reducera utställarens beskattningsunderlag. Detta gäller oavsett om det är fråga om enfunktionsvoucher eller flerfunktionsvoucher.

Distributör av voucher

Ofta är det även andra företag än de faktiska utställarna av voucherna som säljer t.ex. refillkort till kontantkortsabonnemang, telefonkort, presentkort eller andra flerfunktions-

voucher. De företagen får anses agera förmedlare eller distributörer av de olika voucherna åt de företag som är de faktiska utställarna. Det kan t.ex. röra sig om varuhus eller tobakshandlare. Enligt Skatteverkets bedömning i skrivelse 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111, utgör den tjänst dessa företag tillhandahåller utställarna inte någon förmedlingstjänst i mervärdesskattehänseende, eftersom de huvudtransaktioner som förmedlingen skulle kunna avse inte är kända. Det distributören erhåller ersättning för är i stället en skattepliktig administrativ tjänst.

Beskattningsunderlaget för den administrativa tjänsten utgörs av den ersättning, exklusive mervärdesskatt, som distributören erhåller. Normalt är det säljaren av den administrativa tjänsten det vill säga distributionsföretaget som är skattskyldig för tillhandahållandet.

Transaktioner med nya medlemsstater

Förskottsbetalningar kan även förekomma i affärstransaktioner med företagare i ett land som vid tidpunkten för förskottsbetalningen inte tillhör EG, men som gör det vid tillhandahållandet. Om förskottet ska beskattas när det erhålls är beroende av vilket slag av transaktion förskottet avser. I samband med EU-utvidgningen den 1 maj 2004 behandlades frågan om hantering av förskott vid handel med nya medlemsstater i en skrivelse från Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113.

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

Lokalhyror

Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 17.3.1.

4.6.4 Bygg- och anläggningstjänster

Faktura-datummetod

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster införs fr.o.m. den

1 januari 2008 nya regler för bestämmande av skattskyldighetens inträde (1 kap. 3 a § ML). Skattskyldigheten inträder som huvudregel när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats innan betalning erhålls eller senast två månader efter att tjänsten tillhandahållits eller varorna levererats inträder skattskyldigheten enligt de allmänna reglerna för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § ML. För information om redovisningsskyldighet, se avsnitt 17.4.3.

4.6.5 Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel

Sjätte månaden efter leverans

Från och med den 1 januari 2008 införs en särskild bestämmelse avseende skattskyldighetens inträde när det gäller vissa omsättningar av tillfälligt registrerade personbilar eller motorcyklar (1 kap. 3 b § ML). Enligt den nya bestämmelsen inträder skattskyldigheten sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Detta under förutsättning att omsättningen avser en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § 1 st. 1 p. lagen (2001:558) om vägtrafikregister och fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land och som avser att föra ut fordonet utanför EG.

4.6.6 Avverkningsrätt till skog

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

Om det av avtalet framgår att ersättningen för en avverkningsrätt (rotpost eller stämpling) ska betalas under flera år finns särskilda regler i 1 kap. 4 § ML. Reglerna innebär att när ett sådant avtal finns inträder skattskyldigheten för mervärdesskatt när betalningen tas emot. Reglerna gäller även för försäljning av skog genom avverkningsuppdrag och leveransrotköp.

För information om redovisningsskyldighetens inträde vid skogsförsäljning, se avsnitt 17.4.6.

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

4.6.7 Skattskyldighetens inträde vid GIF

Skattskyldigheten för GIF inträder vid tidpunkten för förvärvet enligt 1 kap. 4 a § ML. Tidpunkten för förvärvet ska anses vara densamma som den då skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § 1 st. ML, dvs. det är leveranstidpunkten som bestämmer skattskyldighetens inträde för ett GIF.

Förskott vid GIF

En förskottsbetalning vid ett GIF utlöser inte någon skattskyldighet. Om ett förskott betalas från Sverige i samband med ett varuinköp från ett annat EG-land uppkommer ett GIF då förvärvet genomförs, dvs. då varan levererats. Det innebär att beskattning av förskottet inte ska ske när det erläggs. Det gemenskapsinterna förvärvet ska dock beskattas i Sverige och köparen ska redovisa det i den ordning som normalt gäller för sådana förvärv. Skattskyldigheten omfattar hela varuvärdet, dvs. även eventuella förskott. För ytterligare information om redovisningen vid GIF, se avsnitt 17.4.10.

4.6.8 Skattskyldighetens inträde vid import

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid import är kopplad till tullagstiftningens regler. Tidpunkten styrs av när skyldigheten att betala tull inträder eller skulle ha inträtt om skyldigheten att betala tull förelegat (1 kap. 5 § ML.). För ytterligare information om redovisningen av påförd mervärdesskatt vid import, se avsnitt 17.4.7.

5 Skatteplikt och undantag från skatteplikt

5.1 Allmänt

Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Import eller gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor är skattepliktiga om motsvarande omsättning skulle ha varit det. Vad som är omsättning och import framgår av 2 kap. ML och vad som är ett GIF framgår av 2 a kap. ML, se avsnitten 6 och 9.

5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

Generell skatteplikt

Enligt 3 kap. 1 § ML föreligger generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte särskilt undantagits från skatteplikt i 3 kap. eller 9 c kap. ML. Vad som är omsättning framgår av avsnitt 6.

Vara

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

Tjänst

Med tjänst förstås, enligt 1 kap. 6 § ML, allt annat än vara som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Notera att det på grund av denna definition av tjänst inte finns någon uppräkning av tjänster i ML. Den uppräkning som finns i 5 kap. ML är enbart att se som exempel på tjänster vid bedömningen av omsättningsland.

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

5.3 Undantag från skatteplikt

Omsättning är skattepliktig om den inte uttryckligen undantagits i 3 kap. ML. I detta avsnitt redogörs för dessa undantag i den ordning som de anges i lagen.

- Undantag på fastighetsområdet, avsnitten 5.3.1 och 19.
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg, avsnitten 5.3.2 och 25.
- Undantag för utbildning, avsnitten 5.3.3 och 26.
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel, avsnitten 5.3.4 och 34.2.
- Undantag för försäkringstjänster, avsnitten 5.3.5 och 34.3.
- Undantag för investeringsguld, avsnitten 5.3.6 och 35.
- Undantag inom kulturområdet, avsnitten 5.3.7 och 29.
- Undantag inom idrottsområdet, avsnitten 5.3.8 och 27.
- Undantag inom massmedieområdet, avsnitten 5.3.9 och 30.
- Undantag för fartyg och luftfartyg, avsnitten 5.3.10 och 24.
- Undantag för vissa andra varor och tjänster, avsnitt 5.3.11.
- Undantag för vissa interna tjänster, avsnitt 5.3.12.
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar, avsnitten 5.3.13 och 36.
- Undantag för överlåtelse av verksamhet, avsnitten 5.3.14 och 37.
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl., avsnitt 5.3.15.
- Undantag för uttag av varor och tjänster, avsnitt 5.3.16.
- Undantag för viss import, avsnitt 5.3.17.
- Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder, avsnitt 5.3.18.
- Undantag för viss omsättning i samband med import, avsnitt 5.3.19.

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

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

I några fall medför omsättningen rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt 10 kap. ML. Detta gäller vid s.k. kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående skatt behandlas i avsnitt 15.

5.3.1 Undantag på fastighetsområdet

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML undantagna från skatteplikt. Vissa överlåtelser och upplåtelser är dock, enligt 3 kap. 3 § ML, skattepliktiga genom ett undantag från undantaget.

ML:s regler inom fastighetsområdet behandlas i avsnitt 19.

Vad som förstås med fastighet i ML:s mening behandlas i avsnitt 19.2.

5.3.2 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg. Vad som förstås med sjukvård, tandvård och social omsorg framgår av 3 kap. 5–7 §§ ML. Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller omsorgen, vårdgivaren, omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att undantaget ska gälla.

ML:s bestämmelser om undantagen för sjukvård, tandvård och social omsorg behandlas i avsnitt 25.

5.3.3 Undantag för utbildning

Skattefriheten för utbildning omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % mervärdesskatt. Bestämmelser om undantaget finns i 3 kap. 8 § ML.

ML:s bestämmelser om undantag för utbildning behandlas i avsnitt 26.

5.3.4 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel

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

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

Vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § ML utom 3 st. 2 p. (förvaltning av investeringsfonder enligt lagen [2004:46] om investeringsfonder) föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt, s.k. kvalificerat undantag. Se avsnitten 15.5 och 15.7.

ML:s regler om bank- och finansieringstjänster och om värdepappershandel behandlas i avsnitt 34.2.

5.3.5 Undantag för försäkringstjänster

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

Undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster är i vissa fall ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att återbetalningsrätt för ingående skatt kan föreligga i vissa fall. Se avsnitten 15.5 och 15.7.

ML:s regler om undantag för försäkringstjänster behandlas i avsnitt 34.3.

5.3.6 Undantag för investeringsguld

Handel med investeringsguld undantas från mervärdesskatt.

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

ML:s bestämmelser om handel med investeringsguld behandlas i avsnitt 35.

5.3.7 Undantag inom kulturområdet

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

ML:s regler inom kulturområdet behandlas i avsnitt 29.

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

1. En utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.
2. Biblioteksverksamhet, arkivverksamhet och museiverksamhet om verksamheten bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.
3. Folkbildningsverksamhet, som understöds av det allmänna, och tillhandahålls av studieförbund.
4. Kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

5.3.8 Undantag inom idrottsområdet

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

ML:s regler inom idrottsområdet behandlas i avsnitt 27.

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

1. Tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang.
2. Tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet.
3. Tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om de omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna ovan tillhandahålls av staten, en kommun eller en ideell förening när föreningen inte är skattskyldig för inkomsten från verksamheten enligt 7 kap. 7 § IL.

5.3.9 Undantag inom massmedieområdet

Periodiska publikationer

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt i 3 kap. 13–19 §§ ML för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Annonsering

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

Framställning

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av tjänst som avser framställning av en skattefri periodisk publikation under förutsättning att tjänsten tillhandahålls utgivaren av publikationen.

Program och katalog

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML.

Radio och TV

Enligt 3 kap. 20 § ML undantas från skatteplikt omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag.

ML:s regler för skattefrihet inom massmedieområdet behandlas i avsnitt 30.

5.3.10 Undantag för fartyg och luftfartyg

Skepp, fartyg, luftfartyg och delar m.m. till sådana

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

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

Förmedling

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

Fartyg för livräddning

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

ML:s bestämmelser om skattefrihet för fartyg och luftfartyg behandlas i avsnitt 24.

5.3.11 Undantag för vissa andra varor och tjänster

5.3.11.1 Sedlar och mynt

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 23 § 1 p. ML omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel. Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande. Undantaget omfattar inte samlarföremål.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Begreppet samlarföremål

Från och med den 1 januari 2008 innehåller 3 kap. 23 § 1 p. ML en definition av begreppet samlarföremål. Samlarföremål utgörs av guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt värde. Skatteverket har redan tidigare i skrivelse 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111, uttalat att begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 p. ML innefattar sedlar och mynt som normalt inte används som lagligt betalningsmedel utan omsätts för samlarändamål. Omsättning av sedlar och mynt som är samlarföremål är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § ML. Skattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget. Begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 p. ML har inte samma innebörd som begreppet samlarföremål i 9 a kap. 6 § 2 p. ML. Se vidare avsnitt 33 beträffande vinstmarginalbeskattning.

5.3.11.2 Läkemedel

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller för-

säljning undantas enligt 3 kap. 23 § 2 p. ML från skatteplikt. Skattefriheten gäller oavsett om läkemedlet är receptbelagt eller inte under förutsättning att det lämnas ut mot recept. Försäljning av läkemedel som lämnas ut utan recept omfattas därmed inte av undantaget även om det aktuella läkemedlet kan tillhandahållas på apotek mot recept. Det innebär att preparat som t.ex. säljs av en hälsokostaffär inte är undantaget från skatteplikt även om samma preparat även tillhandahålls mot recept på ett apotek. Även djurmedicin som utlämnas mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859).

Skatteverket har i skrivelse 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, redogjort för gränsdragningen mellan begreppen livsmedel och läkemedel. Se även avsnitt 13.3.3.

Recept

Då undantaget från skatteplikt infördes definierades recept i Medicinalstyrelsens föreskrifter som en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar att begreppet recept avsåg både ordination av läkemedel för enskild användare och t.ex. läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, dvs. vad som idag motsvarar definitionen av ”recept” och ”rekvisition” i 2 § läkemedelsverkets receptföreskrifter (LVFS 1997:10). RR har fastställt SRN:s förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 29, avseende ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentraler. Bolagets försäljning omfattas av undantaget från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut enligt recept. Bolaget hade tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler.

Sjukhus

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2001 not. 40, där SRN definierat begreppet sjukhus, i undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 § 2 p. ML. Begreppet omfattar inte vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare.

Sökandebolaget hade ställt två frågor:

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

a. allmänt sjukhus,

b. privat sjukhus,

c. vårdcentral,

d. företagsläkare,

e. privatläkare,

f. husläkare.

Den andra frågan var om svaret på ovanstående fråga påverkas av om köparen av Socialstyrelsen åsatts en femsiffrig kod över sjukvårdsanläggningar m.m. SRN svarade att undantaget gäller endast för försäljning till allmänt och privat sjukhus och att svaret inte påverkas av om köparen åsatts ifrågavarande kod.

SRN gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

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

Återbetalningsrätt

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

Mervärdesskattedirektivet

ML:s undantag från skatteplikt för läkemedel saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget med EU erhållit rätt att behålla det kvalificerade undantaget (artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet).

5.3.11.3 Organ, blod m.m.

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är enligt 3 kap. 23 § 3 p. ML undantagen från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet.

5.3.11.4 Flygbränsle

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är kvalificerat undantagen från skatteplikt. Undantaget finns i 3 kap. 23 § 4 p. ML Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

5.3.11.5 Lotterier, spel m.m.

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel undantas enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML från skatteplikt.

Undantaget från skatteplikt för lotterier infördes genom en reformering av lagen (1968:430) om mervärdesskatt under 1990. Av prop. 1989/90:111 s. 120 framgår att det övervägdes om spelinsatser skulle göras till föremål för beskattning men att de skattetekniska nackdelarna med en sådan ordning övervägde de fördelar från bl.a. konsumtionsneutralitets-synpunkt som kunde vinnas. Av förarbetena s. 200 framgår att med lotterier förstås detsamma som i lotterilagen (1982:1011), numera ersatt av lotterilag (1994:1000).

Motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 i.

Hur bestämmelsen i ML ska tolkas framgår av Skatteverkets skrivelse 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111. Skatteverket anser att ”vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel” är ett gemenskapsrättsligt begrepp och att bestämmelserna i ML ska tolkas utifrån mervärdesskatte-direktivet. Det finns ingen utförlig definition i mervärdes-skattedirektivet av vilka tjänster som ska ingå i begreppet. EG-domstolen framhåller i C-89/05, United Utilities, att undantaget är motiverat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut mervärdesskatt på sådana transaktioner. Enligt Skatteverktes uppfattning karaktäriseras vadslagning, lotteri och hasardspel inte primärt av ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. Utmärkande är i stället att det är ett spel om pengar eller annat värde där avsikten är att de som betalar insatsen har hopp om en chans till utbetalning av en vinst. Det kan också uttryckas som att en spelares förluster tillför en annan spelare vinst.

Undantaget från skatteplikt innebär att exempelvis lottsedlar, tipsspel m.m. inte ska beläggas med mervärdesskatt när de

säljs av en lotteriarrangör eller dennes ombud. Skattefriheten omfattar emellertid inte förmedling av lottsedlar, tipsspel m.m. Mervärdesskatt ska därför redovisas på förmedlingsprovisioner och förmedlingsavgifter. Skattefriheten omfattar inte heller entréavgifter till inrättningar där spelverksamhet bedrivs.

Spel på förströelsespels-automat

Skatteverkets ståndpunkt beträffande tillhandahållande av spel på s.k. förströelsespelsautomater framgår av tidigare nämnda skrivelse 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111. Tillhandahållande mot ersättning av spel på förströelsespelsautomater såsom exempelvis flipperspel, bilspel, skjutspel, photoplay etc. som inte ger vinst eller endast ger vinst i form av frispel eller utökad speltid sker inte på sådant sätt som är typiskt för vadslagning, lotterier eller andra hasardspel. Den avgift som betalas utmynnar inte i en utbetald vinst med motsvarande förlust för en annan spelare. I stället anser Skatteverket att avgiften är en ersättning för att få nyttja spelet för en viss tid eller för ett visst antal kulor. Detta innebär att mervärdesskatt ska utgå med 25 % på avgifter som betalas för att spela på sådana spel. Detta innebär en ändring av Skatteverkets tidigare ställningstagande.

Spel på spelauto-mater (enarmade banditer)

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

Olagligt hasardspel

I målet C-283/95, Fischer, fann EG-domstolen att olagligt anordnande av hasardspel inte kan beläggas med mervärdesskatt då motsvarande laglig verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt.

Offentlig spelaktör/ annan spelaktör

Undantaget från skatteplikt ska enligt EG-domstolen gälla med samma villkor och begränsningar oavsett vem som driver verksamheten (förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber). Detta innebär att undantaget gäller såväl när tjänsterna tillhandahålls av offentliga kasinon som när tjänsterna tillhandahålls av andra aktörer.

Spel anordnat i enkelt bolag

Av ett förhandsbesked meddelat av SRN 1995-06-09 framgår att flipperspelsverksamhet bedriven i enkelt bolag mellan t.ex. restaurangägare och ägare till utrustning i sin helhet är undantagen från skatteplikt, oavsett vem som innehar tillstånd att bedriva verksamheten. Enligt Skatteverkets skrivelse 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111, är emellertid verksamhet som

innebär ett tillhandahållande av möjlighet till flipperspel inte längre att betrakta som undantagen från skatteplikt. SRN:s synsätt får emellertid gälla för andra spel, exempelvis roulettspel.

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

Spelverksamhet

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

Jack Vegas

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

Förmedling av vadslagning

I mål C-89/05, United Utilities, har EG-domstolen behandlat mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 i. Ett callcenterföretag tillhandahöll s.k. callcentertjänster till företag som anordnar vadslagning genom att bland annat ta emot och godta vad i vadslagningsföretagets namn. Den av callcenterföretaget tillhandahållna tjänsten anses inte utgöra vadslagning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

5.3.11.6 Gravskötsel

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är enligt 3 kap. 23 § 6 p. ML undantagen från skatteplikt när

tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats.

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

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

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

Mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel.

5.3.11.7 Guld till Sveriges Riksbank

Tillhandahållande av guld till Sveriges Riksbank är enligt 3 kap. 23 § 7 p. ML undantaget från skatteplikt. Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer guld till Sveriges Riksbank har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 152 i mervärdesskattedirektivet.

Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 35.

5.3.12 Undantag för vissa interna tjänster

Omsättning inom fristående grupper

Omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer undantas enligt 3 kap. 23 a § ML från skatteplikt under förutsättning att

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

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

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen motsvaras av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. I målet 348/87, SUFA, uttalar sig EG-domstolen om räckvidden av begreppet fristående grupper.

Bestämmelsen om fristående grupper har också tolkats i C-8/01, Taksatorringen. Taksatorringen är en sammanslutning av små och medelstora försäkringsbolag med tillstånd att sälja bilförsäkringar i Danmark. Taksatorringens syfte är att på medlemmarnas vägnar värdera motorfordonsskador i Danmark. Medlemmarna är skyldiga att anlita Taksatorringen när det gäller motorfordonsskador som inträffat i Danmark. Domstolen meddelade att bestämmelsen ska tolkas på så sätt att en sammanslutning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken uppfyller bestämmelsens alla övriga villkor, ska nekas ett undantag från mervärdesskatteplikt med stöd av nämnda bestämmelse om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen. Domen kommenteras även i avsnitt 34.3.2.

Av C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, framgår att tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från skatteplikt enligt artikel 132.1 f även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar. Detta under förutsättning att övriga villkor i bestämmelsen är uppfyllda.

Kanslisamverkan mellan fackförbund

RR har i RÅ 2001 ref. 34 (I) i motsats till SRN ansett att ett fackförbunds tillhandahållande av förhandlingstjänster till annat fackförbund utgjorde sådana tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Tre fackförbund, A, B och C, hade ingått ett avtal om kanslisamverkan. Kansliet bestod av kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorsservice. I förhandlingsavdelningens arbete ingick allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, facklig utbildning av lokala företrädare m.m. Personalen på kansliet var anställda av A. Kostnaderna för kansliet fördelades mellan förbunden i relation till deras medlemsantal.

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

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

Fristående grupp

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

Tjänster som tillhandahålls ”inom” fristående grupper

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs ”inom” fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det ska vara fråga om gruppens interna tjänster. Undantaget, såsom det utformats i ML, får därför anses tillämpligt bl.a. om gruppen anförtror åt en av sina medlemmar att tillhanda-

hålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs ”av” fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som ska tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantaget, möjligen kan tolkas så att den får en mer begränsad räckvidd medför emellertid inte att en skattskyldig får förvägras de undantag från skatteplikt som i förekommande fall kan medges med en tillämpning av ML:s bestämmelser.

Verksamheten i övrigt medför inte skattskyldighet

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

Tjänster direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, kostnadstäckning

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

Tjänster som tillhandahålls på den öppna marknaden

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

5.3.13 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

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

Undantaget gäller överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML av ingående skatt när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången.

Reglerna för undantaget behandlas i avsnitt 36.

5.3.14 Undantag för överlåtelse av verksamhet

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML. Skattefriheten vid överlåtelse av verksamhet behandlas i avsnitt 37.

5.3.15 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar

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

Överlåtelse inom viss tid

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

I 3 kap. 26 c § ML finns regler för hur betalning på grund av bestämmelserna i 3 kap. 26 b § ML ska ske. Skattefriheten för utländska beskickningar behandlas i avsnitt 39.

5.3.16 Undantag för uttag av varor och tjänster

Kommunernas uttag för eget behov

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 29 § ML kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. I de fall en kommun är skattskyldig för fastighetsförvaltning i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML föreligger dock skatteplikt för uttag i den mån fråga är om arbeten på stadigvarande bostad. Undantaget omfattar däremot kommunens uttag av tjänster avseende t.ex. äldreboende, dvs. sådana boendeformer som avses i 4 § lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Jämför avsnitt 18.5 beträffande fastighetsförvaltning.

5.3.17 Undantag för viss import

3 kap. 30 § 1 st. ML

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. Bestämmelsen innebär, om annat inte särskilt anges i lagen, att om tullfrihet föreligger undantas även importen från skatteplikt enligt ML. Tullfrihet medges t.ex. för import av varor för att främja handeln. Som exempel kan nämnas varuprover av försumbart värde och trycksaker och reklammaterial såsom kataloger, prislistor m.m. samt för produkter som används eller förbrukas i samband med en mässa eller liknande evenemang. Skattefriheten kan gälla även tidningsprenumeranter, se avsnitt 30.1.

3 kap. 30 § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 9.2.2.3.

3 kap. 30 § 3 st. ML

Från skatteplikt undantas import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.

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

3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige. Se avsnitt 9.3.2.

3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av punktskattepliktig vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land om köparen inte är en privatperson. Se avsnitt 9.3.3.

3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML

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

3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML

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

3 kap. 30 a § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt. Se avsnitt 9.3.4.

3 kap. 30 a § 3 st. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se avsnitt 39. Vad som avses med EU:s institutioner och organ framgår av bilaga 10.

3 kap. 30 a § 4 st. ML

Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EG-land som jämställs med omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML. Undantaget gäller om förhållandena är sådana som anges i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 eller 2 eller i 2 st. ML. Se avsnitt 9.4.3.

3 kap. 30 b § ML

Från skatteplikt undantas GIF som utländsk mellanman gör i Sverige i en ”äkta” trepartshandel, dvs. samtliga parter är registrerade i olika EG-länder. Se avsnitt 9.5.3.

3 kap. 30 d § 1 st. ML

Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML skulle ha förelegat för hela skatten om sådan påförts. Se avsnitt 9.4.4.

3 kap. 30 d § 2 st. ML

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

3 kap. 30 e § ML

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

3 kap. 30 f § ML

Från skatteplikt undantas GIF av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EG-land. Se avsnitt 33.

3 kap. 30 g § ML

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

Bestämmelsen innebär att s.k. terminalavgifter, dvs. de ersättningar som erhålls för att distribuera inkommande post,

behandlas på ett enhetligt sätt, oavsett om de utförs åt postförvaltningar i andra EG-länder eller i tredjeland. En motsvarande tjänst till postföretag i tredjeland anses som en omsättning utomlands och beskattas av denna anledning inte.

3 kap. 31 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster som har ett annat EG-land som destinationsland, om

1. omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet,
2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och
3. styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Skattefrihet medges för sådan omsättning som är skattebefriad i destinationslandet.

3 kap. 31 a § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster till Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättandet av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960, om

1. omsättningen är avsedd för dessa styrkor, och
2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier.

5.3.19 Undantag för viss omsättning i samband med import

3 kap. 32 § ML

Från skatteplikt undantas tjänst då omkostnaden för denna enligt 7 kap. 8 § 3 st. ML ska ingå i beskattningsunderlaget för importen. Se avsnitten 9.8.4 och 11.5.

6 Omsättning

6.1 Allmänt

Med omsättning enligt 2 kap. 1 § ML förstås

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

Rättsligt förhållande

Omsättningsbegreppet bygger på principen om ett rättsligt förhållande avseende prestation och motprestation, ömsesidiga prestationer. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet mot ersättning. Bidrag som inte utgör ersättning och som inte är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten faller av det skälet utanför ML:s tillämpningsområde, se vidare avsnitten 6.4 och 11.3.2. Bytesavtal jämställs dock i detta avseende med andra överlåtelseavtal mot ersättning eftersom ersättning då utgår i form av en bytesvara eller bytestjänst (s.k. bartering).

Överföring

Även överföring av vara till ett annat EG-land likställs enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML med en omsättning av vara om överföringen görs inom ramen för en yrkesmässig verksamhet inom EG och överföringen ska beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

Mervärdesskattedirektivet

Reglerna om omsättning motsvarar artikel 2.1 a och c samt artiklarna 14−19, 24−29 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 2.1 a och c anges att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning. Artiklarna 14−19 behandlar leverans av varor och artiklarna 24−29 tillhandahållande av tjänster

Vidarefakturering eller kostnadsfördelning

RSV har i skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, angivit att ett inköp till t.ex. ett koncernbolag, men där den slutliga användningen avses ske i annat koncernbolag, normalt bör kunna hanteras som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt tas ut i varje omsättningsled. Särskilt bör observe-

ras regeln i 6 kap. 7 § ML, som behandlar när någon i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten. Vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten ska denna anses omsatt såväl av förmedlaren som av hans huvudman. Se vidare avsnitt 12.

Skadestånd

Ekonomisk ersättning som utbetalas till någon som lidit skada (skadestånd) utgör inte ersättning för överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst. Skadestånd omfattas således inte av ML:s tillämpningsområde. En bedömning måste dock ske i varje enskilt fall huruvida en utbetalning utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst.

Försäkrings-ersättning

En skattskyldig som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som uppbär ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa mervärdesskatt på försäkringsersättningen. Försäkringsersättningen utgår på grund av försäkringsavtalet och utgör inte ersättning för någon vara eller tjänst som tillhandahålls försäkringsgivaren. Detsamma gäller försäkringsersättning för t.ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador. Det gäller också när försäkringsersättningen utges av den skadevållande eller dennes försäkringsgivare. Det förekommer att en försäkringsgivare som ett led i skadereglerings övertar skadad egendom från försäkringstagaren. Inte heller i ett sådant fall omsätter försäkringstagaren någon vara eller tjänst till försäkringsgivaren. Se även avsnitt 34.3.

En bilverkstad omsätter enligt Skatteverket en tjänst när den mot ersättning utför en reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av annan bil, se skrivelse 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111. Bilverkstaden är därmed skattskyldig till mervärdesskatt för omsättningen. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras den som ägde bilen vid skadetillfället eller dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs.

Mot ersättning

I målet 89/81, Hong Kong Trade, ansåg EG-domstolen att den som stadigvarande tillhandahåller tjänster utan ersättning inte kan betraktas som en skattskyldig person. Domstolen menade att vederlagsfria tjänster inte omfattas av mervärdesskattesystemets tillämpningsområde. Den som tillhandahåller sådana tjänster kan i stället jämföras med en slutkonsument

eftersom han befinner sig i slutet av produktions- och distributionskedjan.

Subjektivt värde

I målet C-258/95, Fillibeck, punkt 13, konstaterade EG-domstolen rent generellt att ersättningen är det som faktiskt erhålls vid tillhandahållandet av varor och tjänster. Denna ersättning utgör således det subjektiva värdet, dvs. vad som faktiskt uppbärs, i varje konkret fall.

Oavsett syfte eller resultat

EG-domstolen har i målet C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, punkterna 48–51, uttalat att begreppen ”leverans av varor” (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet) och ”tillhandahållande av tjänster” (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet) har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett transaktionens syften och resultat. Detta gäller även om de har genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte. Däremot är de objektiva kriterierna inte uppfyllda vid skattebedrägeri som t.ex. består i att falska deklarationer har lämnats eller att oriktiga fakturor upprättats. Se även C-255/02, Halifax.

6.2 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML att vara överlåts mot ersättning. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 14.1 av vilken framgår att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Gemenskapsbegreppet ”leverans av varor” grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan. Detta innebär att ”leverans av varor” kan anses föreligga i en viss situation även om någon äganderättsövergång enligt den nationella civilrätten inte har förekommit. Vidare framgår det av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet att ”leverans av varor” ska ske mot ersättning.

Skatteverket har i skrivelse 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111, uttalat att begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet. Av skrivelsen framgår också att innebörden av begreppen ”omsättning av varor” i 2 kap. 1 § ML och ”leverans” i 1 kap. 3 § ML är oberoende i förhållande till svenska civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans.

Se avsnitt 4.6 om skattskyldighetens inträde.

Rätten att förfoga över egendom

EG-domstolen har i målet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkterna 7 och 9, tolkat begreppet ”leverans av varor” (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta gäller även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen över varan med äganderätt, om än i vissa fall begränsad, och omsättning enligt 2 kap. ML får anses föreligga. Omsättning bör däremot ifrågasättas om ett överlåtelseavtal ingås med sådant innehåll att det är uppenbart att köparen inte förfogar över egendomen som ägare. Exempel på sådana omständigheter kan vara att han saknar rätt att överlåta, hyra ut, upplåta panträtt i, förflytta eller låta rätten till egendomen övergå till annan genom arv eller testamente. Ett sådant synsätt får enligt Skatteverket anses överensstämma med artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

Samägande

EG-domstolen har i målet C-63/04, Centralan Property, konstaterat att medlemsstaternas tillämpning av begreppet samägande visar att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person.

Civilrätt

Även om begreppet omsättning av varor har en särskild gemenskapsrättslig innebörd kan dock vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen viss ledning hämtas från civilrätten vad gäller äganderättens övergång. Äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått.

Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningssköp i enlighet med konsumentkreditlagen (1992:830) respektive lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 14.2 b mervärdesskattedirektivet, där med leverans av vara jämställs överlämnande av vara enligt avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts. Se vidare avsnitt 17.4.4 om redovisningsskyldigheten vid avbetalningsköp.

Sale and lease back-transaktion

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

Säkerhets-överlåtelse

SRN har i ett förhandsbesked 2008-12-17 bedömt frågan om en säkerhetsöverlåtelse av egendom i form av lösöreköp enligt lagen (1845:50. s. 1) om handel med lösören som köparen låter i säljarens vård klarbliva. Lösöreköpsavtalet avsåg en säkerhetsöverlåtelse av egendom som kvarblev hos kredittagaren och syftade till att skapa ett sakrättsligt giltigt skydd i egendomen. I det aktuella fallet överlät ett bolag egendom till en bank men egendomen kvarblev hos bolaget. För att banken skulle erhålla säkerhet för sina fordringar ingick banken och kredittagaren ett avtal om lösöreköp. SRN bedömde att avtalet innebar att det var säljaren och inte banken som faktiskt förfogade som ägare över den aktuella egendomen. Avtalet innebar följaktligen inte att bolaget överlät varor mot ersättning till banken. Någon omsättning av varor förelåg därmed inte.

Byte

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

Skatteverket har i skrivelse 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111, angett att mervärdesskattekonsekvenserna vid bytestransaktion mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt genom att omsätta en

skattepliktig vara eller tjänst inom landet i en yrkesmässig verksamhet.

Se vidare i avsnitt 11.10.

Leverans av vara eller tjänst?

Det föreligger en leverans av en vara även om den sätts samman efter en kunds särskilda krav. Leverans av en tjänst föreligger däremot om en leverantör endast sätter samman olika delar som en kund tillhandahållit honom. En transaktion som innebär att en skattskyldig monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits av hans kund ska behandlas som ett tillhandahållande av tjänst (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML). Detta framgår av artikel 3.2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Ett leasingavtal kan betraktas antingen som försäljning av vara eller som en uthyrningstjänst. Avgörande i beskattningshänseende för frågan om huruvida köp eller hyra föreligger är hyresavtalets verkliga innehåll. Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal, dvs. utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i kundens ägo efter hyrestidens slut, betraktas inventariet som leasingföretagets egendom. Om kunden sedan vid avtalstidens slut förvärvar inventariet anses detta som en ny affärshändelse. Om det däremot i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning.

Förlust av kontanta medel

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

Stöld av varor

EG-domstolen uttalade i målet C-435/03, BATI och Newman, att stöld av varor inte kan anses utgöra en leverans av varor mot vederlag (artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet). Stöld av varor innebär per definition att den person som utsatts för stölden inte erhåller något ekonomiskt vederlag. Det är heller inte fråga om en leverans av varor (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet) då stölden inte medför att den som begått gärningen har befogenhet att förfoga över varorna på samma villkor som ägaren, utan är endast innehavare av den stulna egendomen.

Köp och försäljning av vara momentant

I målet C-185/01, Auto Lease Holland, uttalade EG-domstolen att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn för dennes räkning (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). Enligt EG-domstolen hade leasetagaren i det aktuella målet rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottog nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och leasegivaren hade inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skulle användas.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 1997 not. 180, där SRN prövat frågan om det föreligger en omsättning av drivmedel i mervärdesskattehänseende, 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. Det bör här noteras att detta mål gällde köp och försäljning av vara som sker momentant vilket det inte var fråga om i målet C-185/01, Auto Lease Holland. Målen gällde också olika avtalssituationer.

Skatteverket har i skrivelse 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111, jämfört omständigheterna i förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180, med omständigheterna i C-185/01, Auto Lease Holland. Skatteverket har i nämnda skrivelse uttalat att i de fall det finns avtal mellan parterna i en transaktionskedja om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster ska utgångspunkten vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor eller anses som förvärvare av tjänster. Det är under sådana förhållanden fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led. Det gäller även vid avtal som det som förelåg i RÅ 1997 not. 180 mellan sökandebolaget och återförsäljaren. Enligt Skatteverkets bedömning innebär utgången i C-185/01, Auto Lease Holland, därmed ingen förändring av rättsläget vid en jämförelse med RÅ 1997 not. 180. Se vidare i avsnitt 12.3.

6.3 Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En tjänst anses därmed omsatt när den

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

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

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 24.1 av vilken framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet regleras att tillhandahållande av tjänster ska ske mot ersättning.

Byte

En bytestransaktion avseende en tjänst jämställs med köp respektive tillhandahållande av en tjänst. Se vidare avsnitten 6.2 och 11.10.

Direkt samband

EG-domstolen uttalade i målet 154/80, Aardappelenbewaarplaats, att det måste föreligga ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde, för att ett tillhandahållande av tjänst ska föreligga.

Gatumusikant

EG-domstolen ansåg i målet C-16/93, Tolsma, att den ersättning som en gatumusikant erhåller av förbipasserande inte utgör tillhandahållande av tjänst mot vederlag (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Anledningen var för det första att det inte finns något avtal mellan parterna eftersom de förbipasserande frivilligt lämnar en donation vars storlek de bestämmer själva. För det andra finns det inget direkt samband mellan musikantens tillhandahållande och de donationer som lämnas.

Serveringsavgift
Drickspengar

I samband med serveringstjänster tas ofta ut en serveringsavgift. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Om kund erlägger ”dricks” anses den som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120). Se vidare avsnitt 31.1.

Årlig avgift

I EG-domen 102/86, Apple and Pear, var det fråga om en årlig avgift som tas ut av en organisation, vars uppgift är att marknadsföra och förbättra kvaliteten på äpplen och päron i England och Wales, utgör vederlag för tillhandahållande av tjänst (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Avgiften betalas av olika odlare för att organisationen ska tillvarata deras gemensamma intressen och den bestäms utifrån odlarnas hektar mark. EG-domstolen fann att de fördelar som organisa-

tionens arbete resulterar i tillfaller inte enbart dessa odlare utan industrin som helhet. Odlarna får därmed endast en indirekt nytta av organisationens tjänster. Domstolen ansåg därför att det inte föreligger något direkt samband mellan den årliga avgiften och de fördelar som tillfaller varje odlare.

Medlemsavgifter

I EG-domen C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, var det fråga om årsavgifter, som betalas av medlemmar i en idrottsförening, kan utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster. Detta trots att vissa medlemmar aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar men ändå är skyldiga att betala avgiften. Den fasta årsavgiften är således inte beroende av i vilken mån varje medlem använder golfbanan. EG-domstolen ansåg att den tjänst som föreningen tillhandahåller utgörs av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningarna, inte av att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk. Ett direkt samband ansågs därmed föreligga mellan årsavgiften och de tjänster som föreningen tillhandahåller.

Skatteverket har i skrivelse, 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, redovisat sin syn på medlemsavgifter som betalas till organisationer som inte undantas från yrkesmässighet. Om organisationens huvudsyfte är allmännyttigt eller har ett annat huvudsyfte än att tillhandahålla rabatter och medlemsavgiften dessutom inte har ett direkt samband med ett tillhandahållande från organisationen utgör medlemsavgiften ingen omsättning. Om syftet med medlemskapet däremot är att erhålla rätten till olika rabatter bör ett direkt samband mellan rättigheten och avgiften anses föreligga vilket innebär att omsättningskriteriet är uppfyllt.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2005 ref. 74, där SRN ansett att en förening, som har till uppgift att handha vissa angelägenheter som föreskrivs i trafikskadelagen (1975:1410, TSL), trafikförsäkringsförordningen (1976:359, TFÖRO) och föreningens stadgar, inte omsätter några tjänster i mervärdesskattehänseende. Medlem i föreningen är försäkringsgivare som har fått tillstånd att meddela trafikförsäkring och försäkringsgivare som är verksam här i landet enligt lagen (1993:1302, upphävd den 1 juli 1998) om EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige. Medlemskapet är obligatoriskt och föreningens verksamheter består i skadereglering (vållandebedömning och utbetalning av trafikskadeersättning till skadelidande), debitering och indrivning av trafikförsäkringsavgift av ägaren av ett oförsäkrat försäkringspliktigt fordon samt rekommendation i ett

hänskjutet skaderegleringsärende. Föreningens verksamheter sker till övervägande del i andras intressen än medlemmarnas. Föreningens intäkter utgörs främst av influtna trafikförsäkringsavgifter medan kostnaderna till övervägande del utgörs av skadekostnader och administrationskostnader. Föreningens intäkter täcker endast en del av föreningens kostnader som till återstående täcks av medlemmarna. Nämnden ansåg att verksamheterna har sin grund i regleringen i TSL och TFÖRO och inte i ett kontraktsförhållande mellan föreningen och dess medlemmar. Kostnadsersättningen som är hänförlig till dessa verksamheter kan därför inte anses utgöra ersättning för några av föreningen till medlemmarna tillhandahållna tjänster. Trafikförsäkringsavgifter är till sin karaktär sanktionsavgifter och utgör därför inte heller vederlag för några tillhandahållna tjänster.

Utvecklingsarvode

Skatteverket har i en skrivelse 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111, bedömt att fackförbunds respektive lokalföreningars uttag av utvecklingsarvode av arbetsgivaren inte medför att omsättning uppkommer. Det av företagen utgivna arvodet får i stället anses utgöra ett bidrag till finansieringen av den fackliga verksamheten i förbundet eller lokalföreningarna.

Avtalsvite

EG-domstolen har i C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, uttalat att handpenning, som erlagts i samband med bokning av hotellrum och som hotellet behåller om gästen frånträder avtalet, inte utgör en skattepliktig omsättning.

Insatskapital

I EG-domen C-442/01, KapHag, var det fråga om ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, tillhandahåller en tjänst mot vederlag (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet) när bolaget mot en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget. EG-domstolen ansåg att bolagsmannen inte erhåller någon tjänst när han ges tillstånd att inträda i bolaget.

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111, uttalat att insatskapital i handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening i normalfallet inte utgör någon omsättning av vara eller tjänst enligt ML. En bedömning måste dock göras om kapitalinsatsen innefattar en ersättning för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Denna del ska i så fall behandlas som en omsättning enligt ML och ska därför separeras från den del av insatskapitalet som avser en betalning för andel i handelsbolaget, kommanditbolaget eller den ekonomiska

föreningen. Samma bedömning ska även göras för kapitaltillskott som lämnas i någon form till ett aktiebolag.

Apportemission

RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2008 not. 1, i likhet med SRN funnit att tillskott av tillgångar till ett nybildat bolag utgör i mervärdesskattehänseende en omsättning i yrkesmässig verksamhet. Avsikten i förevarande fall var att sökandebolaget i utbyte mot aktier i ett för ändamålet nybildat bolag till marknadsvärdet skulle skjuta till sin verksamhet till nämnda bolag.

Nyemission

I målet C-465/03, Kretztechnik, ansåg EG-domstolen att en nyemission av aktier som sker i syfte att anskaffa kapital, inte utgör ett tillhandahållande av varor eller tjänster mot vederlag (artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet). Ur aktieägarnas synvinkel utgör betalning av de belopp som krävs för kapitalökningen en investering eller kapitalplacering och inte en betalning av ett vederlag.

Utdelningar

EG-domstolen fann i målen C-333/91 Sofitam, C-142/99 Floridienne och Berginvest samt C-16/00 Cibo, att utdelning som ett resultat av ett delägarskap inte utgör vederlag för någon ekonomisk verksamhet. En sådan utdelning anses därmed inte utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänst.

Investeringsfonder

EG-domstolen har i målet C-77/01, EDM, uttalat att avkastning på placeringar i investeringsfonder inte utgör vederlag för tillhandahållande av tjänster. När det däremot är fråga om räntor utgör dessa ett vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man. Frågan gällde räntor som uppbärs av ett holdingbolag som ersättning för lån som holdingbolaget beviljat bolag i vilka det äger andelar. I ett sådant fall är utbetalningen av räntorna inte enbart ett resultat av egendomsinnehavet.

Växlingstransaktioner

I EG-domen C-172/96, First National Bank of Chicago, var det fråga om växlingstransaktioner, som utförs utan provision eller direkta avgifter, skulle anses som tillhandahållande av tjänster. I detta fall fanns ett bilateralt rättsförhållande i vilket de två parterna ömsesidigt förbundit sig att överlämna ett belopp i en viss valuta. Den omständighet att banken inte tar ut någon avgift eller provision vid en viss växlingstransaktion innebär inte enligt EG-domstolen att inget vederlag tas ut. Av handlingarna i målet framgick att bankens köp- respektive säljkurs inte är densamma utan skiljs av bankens marginal. Domstolen ansåg således att banken tar betalt för sitt tillhandahållande av

tjänsten genom ett vederlag som den räknar in när den bestämmer växlingskurserna.

Optioner

En option är ett slags derivat som innebär en rätt att köpa egendom (köpoption) eller en rätt att sälja egendom (säljoption) eller en rätt till kontantavräkning. En person gör således en utfästelse till en annan person. Utfärdaren är bunden av sitt åtagande, men innehavaren av rättigheten är inte bunden utan kan nyttja optionen eller låta bli. Försäljning av en option utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML. Ett sådant tillhandahållande av tjänster ska således särskiljas från de underliggande transaktionerna som tjänsterna hänför sig till. Bestämmelsen begränsas dock till sådana optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt (135 f i mervärdesskattedirektivet, jfr 3 kap. 9 § ML). Detta framgår av artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Terminer

Terminer är ett annat slags derivat som innebär ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till ett bestämt pris eller rätt till kontantavräkning. Till skillnad från optioner är båda parter bundna av ett terminskontrakt. Omsättning av terminer omfattas inte av artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. I Sverige behandlas emellertid omsättning av standardiserade terminer såsom omsättning av tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Tävlingsavgift

I EG-domen C-498/99, Town & County Factors, var det fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag som inte kan göras gällande på legal väg. Detta med anledning av att parterna har kommit överens om att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så. EG-domstolen ansåg att ömsesidiga prestationer utbyts i detta fall mellan tävlingsarrangören och tävlingsdeltagarna vid anordnandet av tävlingen i fråga. Den ersättning som arrangören uppbär i form av tävlingsavgift utgör det faktiska vederlaget för tjänsterna som arrangören tillhandahåller. Domstolen konstaterade att ett rättsligt förhållande föreligger mellan parterna.

Kuponghäften – rabattkuponger

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

anse som omsättning av en tjänst som inte var undantagen från skatteplikt.

SRN har i förhandsbesked 1996-05-14 uttalat att ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. Enligt ansökan såldes häftena till allmänheten för t.ex. 30 kr och innehöll rabattkuponger med ett sammanlagt värde av ca 600 kr. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. De med ansökningen avsedda kupongerna är att anse som bärare av rättigheter, innebärande att innehavaren av en kupong mot avlämnande av denna är berättigad att erhålla viss rabatt – i några fall full prisnedsättning – på varor och tjänster, som de aktuella företagen tillhandahåller. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Beträffande inlösen av rabattkuponger, se avsnitt 11.8.

Friskvårdskupong

SRN har i förhandsbesked 2007-06-26 bedömt frågan om det förelåg omsättning vid ett bolags försäljning av friskvårdskuponger till arbetsgivare. Kupongerna berättigade företagets anställde friskvårdstjänster hos vissa friskvårdsföretag. När den anställde utnyttjat kupongerna fick friskvårdsföretaget ersättning av bolaget för de utförda friskvårdstjänsterna. Kupongerna var personliga för varje anställd och kunde inte överlåtas eller förvandlas till pengar. SRN uttalade att den ersättning som arbetsgivaren utgav till sökandebolaget vid förvärv av kupongerna inte utgjorde någon skattepliktig omsättning.

Den del av kupongvärdet som bolaget avräknade vid inlösen av en kupong utgjorde däremot ersättning för en till friskvårdsföretaget tillhandahållen tjänst enligt avtal avseende marknadsföring och annan säljfrämjande aktivitet av friskvårdsföretagets tjänster. Omsättningen av denna tjänst var skattepliktig.

Voucher

En voucher är ett slags värdebevis, t.ex. ett kort eller en servicesedel, som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. Utställandet av voucher och andra värdebevis utgör inte en omsättning i sig. Däremot kan i vissa fall den ersättning som utställaren erhåller ses som en förskottsbetalning av en beställd vara eller tjänst.

Enligt Skatteverkets skrivelse 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111, ska det företag som tillhandahåller olika voucher men som inte är utställare av voucherna ses som distributör av dessa och anses tillhandahålla en administrativ tjänst. Se avsnitt 4.6.3 om värdebevis.

Överlåtelse av utgivningsbevis

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2000 not. 61, där SRN uttalat att en överlåtelse av ett utgivningsbevis utgjorde omsättning av en tjänst. Enligt ansökan överlät ett bolag ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, innebärande att ägaren av beviset har rätt att under registrerad titel ge ut en periodisk skrift. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

Virtuella världar

I en skrivelse 2008-04-07, dnr 131 196971-08/111, har Skatteverket bedömt transaktioner i samband med s.k. virtuella världar. Internetbaserade online-spel med virtuella världar ger möjlighet till interaktion (samspel) och informationsutbyte mellan användare i samverkan med omgivningen. Kännetecknande för dessa virtuella världar är att de möjliggör visuell interaktion och kommunikation mellan användarna i realtid.

Den som ger tillträde till ett online-spel ger via Internet tillträde till en plattform där det är upp till deltagarna att utveckla hur den ska se ut och vad som ska hända. Användarna i s.k. parallella världar kan skapa sig en ”identitet” i ett "parallellt liv" och utföra liknande saker som i den verkliga världen. Deltagarna kan skapa nya virtuella objekt och ge dessa speciella egenskaper. Objekten kan säljas till andra deltagare mot ersättning i en intern valuta. En del virtuella världar är också sammanbundna med den verkliga världen genom att ha en intern valuta som kan växlas till gällande lagliga betalningsmedel.

Den som mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld till en deltagare har enligt Skatteverkets bedömning omsatt en skattepliktig tjänst.

Vid transaktioner mellan deltagarna i en virtuell värld där överenskommelse finns om försäljning av en ”vara” eller en ”tjänst” mot ersättning i en intern valuta föreligger enligt Skatteverkets bedömning en omsättning av en elektronisk tjänst när den interna valutan kan omvandlas till gällande lagligt betalningsmedel (pengar). Om den interna valutan inte kan omvandlas till pengar föreligger ingen omsättning.

Se vidare avsnitten 7.3.4 och 10.3.5.

S.k. lease-lease-back transaktion

Ett förhandsbesked, RÅ 2000 not. 172, avsåg en s.k. lease-leaseback transaktion där företaget mot ett engångsbelopp skulle upplåta lokaler till en amerikansk finansiär (trust) och därefter hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingavgifter. Härvid uppkom en vinst på grund av skillnaden mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna. RR fann att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. RR anförde att företaget hyr ut anläggningen till trusten. Uthyrningen sker mot en engångsersättning. Samtidigt ingår parterna ett avtal enligt vilket företaget hyr tillbaka anläggningen under en period av 20 år. Vid utgången av denna period kan företaget välja att lösa ut trusten eller att förlänga den egna hyrestiden. Företaget kommer att kvarstå som ägare till anläggningen och att i praktiken disponera denna på oförändrade villkor. Av avtalsvillkoren framgår bl.a. att företaget ska underkasta sig vissa restriktioner såvitt gäller möjligheterna att disponera över anläggningen. Företaget får t.ex. inte hyra ut anläggningen under längre tid eller i övrigt på mindre stränga villkor i fråga om underhåll och försäkring än de som enligt avtalen gäller för företaget. RR uttalade att tillhandahållande av tjänster kan omfatta bl.a. åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet). RR fann att företaget, genom att ingå ifrågavarande avtal och underkasta sig de restriktioner som följer av dem, får anses tillhandahålla en tjänst mot ett vederlag som motsvarar företagets överskott på grund av transaktionerna. RR återförvisade ansökan till SRN för prövning av vilken typ av tjänst som tillhandahålls. Företaget har därefter återkallat ansökan om förhandsbesked.

Vinstandelar, förvaltnings-arvode från KB

I förhandsbesked 1999-10-12 och i ett annat förhandsbesked som fastställts av RR 2001-10-17, mål nr 4453-2000 (jfr RÅ 2001 ref. 60), har SRN uttalat att den vinstutdelning ett aktiebolag uppbar genom att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare, inte utgjorde omsättning. Se vidare avsnitt 8.2.1. Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (förhandsbesked 2000-01-17). Samma bedömning gjorde SRN i förhandsbesked 2003-04-24 och i ett av RR fastställt förhandsbesked RÅ 2005 ref. 19 samt i två förhandsbesked 2004-02-10.

RR har, RÅ 2006 not. 28, undanröjt SRN:s förhandsbesked 2005-03-11 och avvisat ansökningen. RR ansåg att förutsättningarna i ärendet inte var så klara att förhandsbesked borde ha meddelats. Det framgick inte om bolagsmannen skulle producera tjänsterna eller om tjänsterna skulle köpas in. Det var också oklart om bolagsmannen skulle agera för egen räkning eller för kommanditbolaget. Det gick inte heller att bedöma om bolagsmannen skulle bedriva verksamhet från ett sådant fast driftställe som enligt 6 a kap. 2 § 3 st. ML inte kan ingå i en mervärdesskattegrupp.

I ett förhandsbesked 2005-06-23 har SRN ansett att bolagsmännens tillhandahållande av byggarbeten m.m. åt ett handelsbolag för uppförande av bostadshus på en av handelsbolaget arrenderad fastighet utgör omsättning av tjänst. Uppförandet av byggnaden har skett i syfte att handelsbolaget i första hand ska bli ägare till den och inte ingå i någon av handelsbolaget bedriven verksamhet. Bolagsmännens ersättning för uppförandet utgörs av medel som upplånats av handelsbolaget. Bolagsmännen uppbär, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som varit föremål för RR:s bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet, utan ersättningar för tillhandahållande av varor och tjänster. Sökanden överklagade förhandsbeskedet men återkallade senare sin talan.

Omsättning av tjänst ansågs även föreligga i ett av RR fastställt förhandsbesked, RÅ 2007 ref. 6, i vilket en utländsk komplementär i ett kommanditbolag för egen del slutit ett management agreementavtal med ett utomstående utländskt bolag. I avtalet regleras hur bolaget ska utföra olika administrativa tjänster dels åt komplementären själv och dels fullgöra komplementärens skyldighet att utföra tjänster åt kommanditbolaget. Frågan i ärendet gällde om de sistnämnda tjänsterna utgör skattepliktig omsättning för vilken kommanditbolaget är skattskyldigt såsom förvärvare. SRN menade att för att det ska vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget krävs det att bolagsmannen, i denna sin egenskap, antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. I detta fall är det däremot fråga om en utomstående person som, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt kommanditbolaget. Ersättningen för en sådan transaktion har inget samband med fördelningen av bolagets resultat.

Skatteverket har i en skrivelse 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111, uttalat att om en delägare i ett HB/KB tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget endast i utbyte mot en viss del av bolagets framtida resultat är det inte fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende. Delägaren erhåller i ett sådant fall inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet.

Om delägaren tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende. Delägaren agerar i ett sådant fall på samma sätt som en utomstående som tillhandahåller varor eller tjänster till bolaget mot ersättning.

Vinstandel i enkelt bolag

SRN har i ett förhandsbesked 2005-05-16 funnit att en bolagsman som tillhandahåller ett enkelt bolag tjänster i form av upplåtelse av rättigheter avseende ett lotteri samt vidareutveckling av lotteriet, kapitalanskaffning, service och drift av lotteriet, såsom har specificerats i bolagsavtalet, inte utgör omsättning av tjänst. Det bolagsmannen uppbär av resultatet i verksamheten utgör andel i vinst.

Konsortium

I målet C-77/01, EDM, ansåg EG-domstolen att arbeten som utförs av medlemmarna i ett konsortium i enlighet med konsortialavtalet och som svarar mot den avtalsenliga del som var och en av dessa har tilldelats inte utgör någon varuleverans eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. När en medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt nämnda avtal, och detta föranleder en betalning från de övriga medlemmarna, utgör detta extra arbete däremot en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

”Rätt till del i vinst”

RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2006 not. 90, funnit att den ”rätt till del i vinst” som sökandebolaget har enligt avtal får ses som ersättning för en av bolaget tillhandahållen tjänst. Sökandebolaget erbjuder via sina återförsäljare en märkesförsäkring till bilkunder. I ett samarbetsavtal har bolaget och försäkringsgivaren reglerat parternas åliggande när det gäller marknadsföringskostnader, försäljningskostnader, produktutformning, premiesättning samt vinstdelning. Nämnden ansåg vid en samlad bedömning att sökandebolagets verksamhet enligt avtalet framstår i allt väsentligt som en egen särskild verksamhet som innefattar tillhandahållande av marknadsföringsåtgärder till försäkringsgivaren. Avtalet ansågs därför

inte utgöra ett sådant ömsesidigt förpliktande avtal av det slag som EG-domstolen hade att bedöma i domen C-77/01, EDM.

Fast etableringsställe

I målet C-210/04, FCE Bank, har EG-domstolen uttalat att ett tillhandahållande av en tjänst endast är beskattningsbar om det mellan säljaren och köparen finns ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). För att kunna fastställa om ett sådant rättsförhållande föreligger mellan ett bolag och ett av dess fasta etableringsställen, som är hemmahörande i annan medlemsstat, ska en prövning göras om det fasta etableringsstället bedriver en självständig ekonomisk verksamhet. Frågan är om det fasta etableringsstället kan anses vara självständigt i egenskap av bank och särskilt om den står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet. Den ekonomiska risken vilar i detta fall helt på bolaget, vilket innebär att det fasta etableringsstället är beroende av bolaget med vilket det utgör en och samma skattskyldiga person. Under dessa förutsättningar utgör bolaget och det fasta etableringsstället en och samma skattskyldiga person. Därmed finns det, enligt EG-domstolen, inget sådant rättsförhållande som innebär att tillhandahållande av en tjänst är beskattningsbar.

Utbyggnad av allmän trafikplats

KR i Stockholm har i dom 2005-07-08, mål nr 4313-04, ansett att den ersättning som bolaget enligt avtal erlägger till kommunen avseende utbyggnad av en allmän trafikplats, som kan nyttjas av var och en och inte endast av de fastighetsägare som har varit med och bekostat den, inte utgör omsättning av tjänst. KR menade att bolaget (fastighetsägare) som varit med och bekostat sin andel av utbyggnaden, inte har erhållit några exklusiva rättigheter eller någon specifik nytta av utbyggnaden. Nyttans relation till det belopp som bolaget har betalat är heller inte möjlig att bedöma. Under dessa förutsättningar kan inte något direkt samband mellan bolagets fördelar av utbyggnaden och det erlagda vederlaget anses föreligga.

Fackligt förtroendeuppdrag

RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2006 ref. 31, uttalat att skatteplikt föreligger för bolagets avstående av arbetskraft mot ersättning. Bolaget har en arbetstagare som är facklig förtroendeman och på vilken lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen, LFA, är tillämplig. Arbetstagaren ska bedriva fackligt arbete för fackförbundets räkning och hos olika arbetsgivare. Arbetstagaren är under tiden helt befriad från sina vanliga arbetsuppgifter. Bolaget och fackförbundet avser att träffa avtal som innebär att arbetstagaren får behålla sina anställningsförmåner hos bolaget. Bolaget

kommer i gengäld att fakturera fackförbundet för sina kostnader. RR konstaterade att det tänkta avtalet innebär en sådan reglering av förhållandena att en skattepliktig uthyrning av arbetskraft föreligger. Det förhållandet att arbetstagaren utan avtal men med stöd av LFA kunnat erhålla tjänstledigt, utan löneförmåner från bolaget, och bolaget därvid undvikit dessa mervärdesskattekonsekvenser, föranledde ingen annan bedömning från RR:s sida.

Tillhandahållande av s.k. returenheter

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

Tilläggsavgift för hyrfilm

KR i Stockholm har i dom 2001-02-01, mål nr 3982–3984-1999, delat underinstansernas bedömning att ersättningarna från hyrestagarna som erläggs när film återlämnas för sent enligt de allmänna hyresvillkoren inte kan anses utgöra en förseningsavgift. Av villkoren framgår inte annat än att ersättningarna utgör ny dygnshyra och att de därmed utgör ersättning för en omsatt tjänst. Domen har överklagats men RR beslutade 2004-04-22 att inte meddela prövningstillstånd.

Förseningsavgifter för videofilm

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

Prästlönetillgångar

Skatteverket har i skrivelse 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, uttalat att den förmögenhetsförvaltning som ett stift inom Svenska kyrkan utför i enlighet med 9 § lag (1998:1591) om Svenska kyrkan åt en prästlönetillgång (dvs. ett självständigt rättssubjekt av stiftelsekaraktär) inte utgör tillhandahållande av tjänst enligt ML. En sådan förvaltning grundar sig på en särskild författningsreglering och inte på ett avtal om tillhandahållande av tjänst. Stiftet utgör ett organ för prästlönetillgången, vilket innebär att stiftet inte är fristående i förhållande till prästlönetillgången vid tillvaratagandet av dess intressen.

Ett stift kan emellertid såsom förvaltare ha valt att sköta administration, skötsel och drift av en prästlönetillgång, varför stiftet får anses ha ingått ett avtal med prästlönetillgången om tillhandahållande av tjänster. Skatteverket anser att stiftets åtagande i ett sådant fall inte ingår i det förvaltningsuppdrag som stiften har gentemot prästlönetillgångarna enligt 9 § lag om Svenska kyrkan. Den kostnadstäckning som stiftet erhåller anses därmed som ersättning för tillhandahållande av tjänst enligt ML.

Anknuten förvaltning

KR i Stockholm har i dom 2005-07-07, mål nr 2606-04 och 2608-04, ansett att det arvode som erhålls för förvaltning av en stiftelse inte utgör ersättning enligt ingånget avtal mellan förvaltaren och stiftelsen. KR menade att arvodet avser sådant åtagande som utgör så kallad anknuten förvaltning. Enligt 2 kap. stiftelselagen (1994:1220) är det fråga om anknuten förvaltning om åtagandet att förvalta stiftelsens egendom görs av en juridisk person. Förvaltaren ska vid sådan anknuten förvaltning betraktas som ett organ för stiftelsen och inte som en fristående juridisk person i förhållande till stiftelsen när han tillhandahåller sådana tjänster som en förvaltare har att svara för enligt stiftelselagen. Efter Skatteverkets överklagande av domen har RR beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

Avträdes-ersättning

Vid till- eller frånträde av jordbruksarrende sker avräkning på grund av förändringar på arrendestället. Avräkning kan också ske under löpande arrende. Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning. Sådan betalning utgör inte omsättning i ML:s mening och medför därför varken skattskyldighet eller avdragsrätt.

Arbetsbeting

Med arbetsbeting avses det fall att köparen beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Arbetsbeting behandlas som omsättning av tjänst vilket innebär att bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML om beskattningsland för arbete på lös egendom även omfattar arbetsbeting. Se även bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

6.4 Bidragsfinansierad verksamhet

Det förekommer att betalning till en skattskyldig betecknas som bidrag, anslag eller stöd. Det kan vara fråga om t.ex. drift-bidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringsstöd eller sponsring. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller

viss motprestation gentemot bidragsgivaren eller annan. Bidraget kan i andra fall utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor och utgör då ett s.k. oberoende bidrag.

Omsättning eller ej?

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

För att det ska vara fråga om en omsättning krävs också att det finns någon som kan konsumera varan eller tjänsten som har tillhandahållits, dvs. en identifierbar mottagare av denna. Det krävs vidare att det måste finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som tillhandahållaren erhållit, se Skatteverkets skrivelse 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111.

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är att

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

RSV har med anledning av två RR-domar, RÅ 2001 ref. 28, rörande inkomstbeskattningen av vissa bidrag från kommun lämnat synpunkter avseende tillämpningen av mervärdesskattereglerna i motsvarande fall, se skrivelse 2001-11-20, dnr 11193-01/100. Av skrivelsen framgår att RSV ansåg att i ett mervärdesskatteperspektiv är den centrala frågan för skatteplikt eller inte huruvida motprestation föreligger från bidragsmottagaren. Den inkomstskattemässiga bedömningen saknar i detta sammanhang i princip betydelse. Likaså saknar det betydelse vilken beteckning parterna givit den ekonomiska transaktionen dem emellan.

De nämnda regeringsrättsdomarna vad avser inkomstskatt påverkar således inte rättsläget vad avser mervärdesskatten. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall.

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till person som omsätter en vara eller tjänst som tillhandahålls en tredje person ska, om bidraget är direkt kopplat till priset, ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Se vidare avsnitt 11.3.2.

Bidrag från EU:s strukturfonder

Olika former av bidrag från EU:s strukturfonder, i första hand regionalfonden och socialfonden, kommer företag och organisationer till del. Vidare kombineras EU-bidragen i de allra flesta fall med offentlig medfinansiering och/eller att bidragsmottagaren ska bidra med viss del av kostnaden för den aktuella aktiviteten. Under perioden 2000–2006 koncentrerades EU:s strukturfonder till i princip tre mål och fyra gemenskapsinitiativ. Mål 1 och 2 var knutna till geografiskt avgränsade områden medan Växtkraft mål 3 avsåg hela landet. Nya program genomförs under åren 2007–2013, se förordning (2007:14) om förvaltning av EG:s strukturfonder. Bidragen har som övergripande syfte att finansiera olika typer av projekt som bidrar till att öka den ekonomiska och sociala samhörigheten mellan medlemsländerna och att främja regional konkurrenskraft och sysselsättning. För varje projekt finns en initiativtagare, s.k. projektägare, som är den som ansöker om och erhåller bidraget. Det kan t.ex. vara ett företag, en organisation eller institution. Det är projektägaren som bedriver projektet i fråga, ensam eller med medverkan av andra deltagande företag eller organisationer i s.k. samlingsprojekt.

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111, angett att mottagande av bidrag (stöd) från strukturfonderna och offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU i normalfallet inte utgör någon omsättning. När det inte är fråga om omsättning faller bidragen utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och mervärdesskatt ska således inte betalas för mottagandet av dem. En omsättning anses föreligga när en motprestation ska lämnas för bidraget genom leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Skatteverket har vidare uttalat i skrivelsen att om en mottagare av bidrag till ett projekt i sin tur utger bidrag åt annan eller om projektdeltagare gör insatser i projektet får på motsvarande sätt i de enskilda fallen bedömas om omsättningar föreligger i dessa led.

Bidrag från socialfonden, ett s.k. mål 3-bidrag, har prövats i ett av RR fastställt förhandsbesked, RÅ 1999 ref. 33, där SRN gjorde följande bedömning.

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

KR i Sundsvall har i dom 2004-12-30, mål nr 1120-02, ansett att ersättning som bolaget erhållit från en beställare utgör ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst. Enligt ett avtal mellan bolaget och beställaren ska bolaget genomföra ett antal projekt. Beställaren sökte och beviljades EU-bidrag (Mål 6-programmet) med vilket beställaren betalade bolaget för genomförandet av projekten. KR menade att ersättning som utbetalats till bolaget var förenat med preciserade krav på utförande och att beställaren har haft rätt att såväl styra som kontrollera

arbetet. Beställaren har även haft rätt att under vissa förutsättningar säga upp avtalet och kräva återbetalning. Beställaren har således erhållit motprestationer från bolaget som är direkt kopplade till den utbetalda ersättningen. Efter överklagande av domen har RR beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

Miljöstöd

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

Miljöstödet får anses ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för en tillhandahållen tjänst.

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär för att minska sin mjölkproduktion eller potatisskörd har av EG-domstolen – mål C-215/94 Mohr och C-384/95 Landboden-Agrardienste – inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Domstolen uttalade att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. I dessa fall är det inte fråga om någon konsumtion. Varken gemenskapen, berörda nationella myndigheter eller andra tillförs några fördelar av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst.

KULM-bidrag m.m.

Skatteverket har i skrivelse 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, konstaterat att bidrag som SJV betalar ut inom kompetensutvecklingen av lantbrukare inom miljöområdet (KULM) samt inom biodlingsområdet inte utgör ersättning för överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster från bidragsmottagaren till SJV. Utbetalningarna görs i det allmänna intresset av att skapa en bättre miljö. SJV kan inte anses ha tillgodogjorts några nyttigheter i form av varor eller tjänster. SJV kan därför inte anses ha konsumerat någon tjänst.

Litteraturstöd

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

även omfattar bidrag som är direkt kopplade till priset, se avsnitt 11.3.2.

Följerätt

Ersättning enligt 26 n–p §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt, vid vidareförsäljning av originalkonstverk (s.k. följerätt), 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. Se avsnitt 11.2.

Biblioteks-ersättning

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

Filmstöd

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

Forskningsbidrag anslag

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

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

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

Koncernbidrag

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1989 ref. 86, har sökanden ställt frågan om ett koncernbidrag som ett dotterbolag ska erhålla från sitt moderbolag utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster. Dotterbolaget ska utföra koncernens ADB-tjänster som ska tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Dotterbolaget ska tillhanda-

hålla tjänsterna utan ersättning. RR uttalade att koncernbidraget utgör ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utförs direkt åt detta bolag har, enligt RR:s mening, ingen betydelse i detta fall.

Uppburna anslag

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-27 bl.a. prövat frågan om skattskyldighet för vissa uppburna anslag och medel. Sökanden bedrev verksamhet som bestod av information, utbildning, rådgivning, finansiering till små och stora företag samt kontaktförmedling mellan företag utan att ta betalt för dessa tjänster. Sökandebolaget bedrev dessutom viss begränsad konsultverksamhet för vilken i regel debiterades en marknadsmässig avgift eller en avgift motsvarande självkostnaden för uppdragen. SRN ansåg inte att de anslag eller medel som uppbars från ägarna och utomstående utgjorde ersättning för någon av sökandebolaget överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för mervärdesskatt. RR undanröjde, RÅ 1999 not. 282, förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansökningen i denna del.

Bidrag till interregional persontrafik

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

Bredbands-utbyggnad

Skatteverket har i skrivelse 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111, uttalat att de offentliga bidrag som utbetalas till bredbandsoperatörer för utbyggnad av bredband utgör s.k. oberoende bidrag som inte utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst enligt ML. Då utbetalningen sker som ett led i en fastlagd IT-politik, som sägs innefatta en nationell strävan mot ett informationssamhälle tillgängligt för alla, får sådana utbetalningar anses ske i det allmännas intresse. Bidragsgivarna har således inte tillförts några nyttigheter av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter. Bidragen uppbärs inte heller enligt särskilda avtal om att tjänster ska tillhandahållas bredbandsoperatörernas kunder.

SRN har i förhandsbesked 2007-04-25 bedömt att ett stöd som en kommun lämnade till ett bolag, som upplät nätkapacitet för bredbandstjänster till olika operatörer, inte skulle ses som ersättning för en tjänst.

Statligt anslag

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

Medelinsamling genom s.k. betalsamtalstelefoni

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

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

Bidrag för att täcka portokostnader

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

aktuella postavgifter bifogades det utsända materialet medförde inte någon annan bedömning.

Bidrag för annonsering m.m.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 25, där SRN bedömt om bidrag till annonser och olika arrangemang samt bidrag för sponsring av lokal idrottsförening som en företagarförening erhåller från ett fastighetsbolag utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. SRN har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EG-domstolens domar C-16/93 Tolsma, C-172/96 First National Bank of Chicago och 102/86 Apple and Pear funnit att föreningen inte är skattskyldig för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnaderna för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring.

Marknadsförings-bidrag

I förhandsbesked 1996-06-13 gällde frågan bl.a. en detaljists exponering av leverantörs varor. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denne förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som främjade ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnat samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen. SRN fann att detaljisten är skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören har avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till den del av ersättningen som avser denna tjänst, och att detta gäller oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten sker via ett grossistföretag eller ej.

Marknads-föringsaktiviteter

Skatteverket har i en skrivelse 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111, ansett att ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter normalt är av två slag. Antingen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Enligt Skatteverkets uppfattning utgår ersättningar i samband med marknadsföringsaktiviteter inte som oberoende bidrag. I skrivelsen anges att det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. För det fall det

inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare, t.ex. en leverans av varor.

Bonusförskott/ förskottsrabatt

Skatteverket har i skrivelse 2006-03-21, dnr 131 522-06/111, uttalat att en engångsutbetalning i form av ett s.k. bonusförskott/förskottsrabatt som kunden erhåller av en leverantör av varor för att täcka sina kostnader för profilering av lokal samt övriga marknadsföringsåtgärder inte utgör ersättning för någon tjänst som kunden tillhandahållit leverantören. Kunden erhåller i detta fall rabatt vid inköp av varor från leverantören. Denna rabatt avräknas mot lämnat bonusförskott tills detta är återbetalt. Kunden har således inte rätt att behålla bonusförskottet. Bonusförskott utgör i stället ett lån som leverantören beviljat kunden. Ett sådant lån utgör ingen omsättning av tjänst under förutsättning att lånet lämnats utan ersättning, dvs. utan ränta.

Överföring av medel till medlemsförbund

I förhandsbesked 2002-04-17 har SRN gjort bedömningen att en intressesammanslutnings överföring av medel – särskilt avsatta för information, utbildning och rådgivning – till anslutet medlemsförbund inte utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. Medlen ska i detta fall överföras från sammanslutningen till medlemsförbundet för att detta förbund i egen regi ska utföra viss informationsverksamhet och utbildning. SRN menade att förfarandet närmast utgör en omfördelning av ansvaret för ifrågavarande informationsverksamhet för förbundens, däribland detta förbunds, medlemmar. Nämnden ansåg att det inte var fråga om ersättning för tillhandahållna tjänster mot bakgrund av att tillskjutna medel inte har sin grund i ett avtalsförhållande mellan parterna.

Sponsorbidrag

KR i Jönköping har 2007-02-02, mål nr 2170-06, ansett att en stiftelse skulle redovisa mervärdesskatt för mottagna sponsorbidrag, på grund av att sponsorerna/bidragsgivarna ansågs ha fått motprestationer från stiftelsen i form av marknadsföringstjänster.

Skatteverket har i skrivelse 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, uttalat sig om de mervärdesskattemässiga konsekvenserna när stiftelser och föreningar, som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av livskraftiga nya företag genom bl.a. gratis information och rådgivning, mottar sponsorbidrag. Dessa bidrag erhålls från olika företag och som motprestation

får sponsorerna reklamplats på stiftelsens eller föreningens webbplats och i dess lokaler samt möjlighet att marknadsföra sina tjänster mot de blivande företagarna m.m. Skatteverket anser att en omsättning av tjänst enligt ML kan uppkomma när en sponsor mot ersättning erhåller annonsplatser eller får möjlighet att informera eller marknadsföra sitt företag. Kravet på ett direkt samband mellan utförd prestation och en ersättning för denna är i sådana fall uppfyllt. I vissa fall utgör dock ett sponsorbidrag endast ett stöd åt en verksamhet med syfte att allmänt främja företagandet och näringslivet på orten. Ett sådant bidrag, som inte ger utbetalaren någon direkt motprestation i form av t.ex. rätt att delta och marknadsföra sitt företag, utgör inte omsättning av tjänst.

Böteskassor

Skatteverket har i skrivelse 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111, bedömt att de inbetalningar som görs till s.k. böteskassor utgör ersättning för det åtagande som böteskassan ikläder sig vilket innebär att det föreligger ett tillhandhållande av en tjänst mot ersättning. Se avsnitt 34.3.1.

6.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter

Enligt ellagen (1997:857) delas eldistributionen upp i

- elhandel, och
- nätverksamhet.

Med elleverantör avses den som yrkesmässigt levererar el. De företag som bedriver nätverksamhet (nätföretag) ansvarar för drift och underhåll och, vid behov, utbyggnad av sitt ledningsnät och, i tillämpliga fall, dess anslutning till andra ledningsnät. De engångsavgifter nätföretaget debiterar för kostnader för framdragning av ledningar till anslutningspunkten utgör en skattepliktig omsättning. Tillhandahållandet anses ske när anslutningen görs.

Nättariff

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

Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift

Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift som har anknytning till abonnentens betalningsförsummelse anses inte som vederlag för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter faller utanför beskattningen utan att för den skull påverka elbolagets rätt till avdrag för ingående skatt. Om abonnenten däremot själv beställer av- eller återkoppling

av elkraft anses tillhandahållandet utgöra en tjänst. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt.

Statliga skatter och avgifter

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

Anläggningsavgift VA, m.m.

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

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

6.6 Uttag av varor och tjänster

Bestämmelserna om uttag enligt 2 kap. 1 § ML innebär att bl.a. privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet ska beskattas. Syftet med beskattningen är att en vara eller tjänst som tas ut av en skattskyldig för privat konsumtion ska behandlas på samma sätt som när en konsument förvärvar en vara eller tjänst av samma slag.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML. Till skillnad mot vid inkomstbeskattningen är beskattningsunderlaget inte kopplat till marknadsvärdet vid uttag.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i 2 och 7 kap. ML om uttag motsvarar artiklarna 16, 18, 26–27 samt 74 och 75 i mervärdesskatte-

direktivet. EG-domstolen har bl.a. i följande domar tolkat bestämmelserna om uttag; 50/88 Kühne och C-415/98 Bakcsi.

Utan ersättning

EG-domstolen har i mål C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att reglerna som avser uttag av vara och tjänst (artiklarna 2, 16 och 26.1 b i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag av vara eller tjänst för privat ändamål. Detta gäller även när vederlaget understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Domstolen konstaterade att beskattningsunderlaget vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag utgörs av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, jfr 7 kap. 3 a § ML). Detta underlag utgör således det subjektiva värdet, dvs. det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier.

Att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset är utan betydelse för bedömningen om det är fråga om en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag. För att så ska vara fallet räcker det att det finns ett direkt samband mellan leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst och det vederlag som den skattskyldige faktiskt har erhållit.

Detta innebär enligt Skatteverket att ett uttag enligt 2 kap. 2 § 1 st. 1–2 p. samt 5 § 1 st. 1 p. ML endast kan föreligga när leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst sker utan ersättning.

Nya regler fr.o.m. 2008-01-01

Från och med den 1 januari 2008 ändras ordalydelsen i 2 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 § 1 st. 1 p. ML till att uttagsbeskattning endast kan bli aktuell om det inte tas ut någon ersättning.

Om en vara överlåts till underpris kan det fr.o.m. den 1 januari 2008 bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML om omvärdering av beskattningsunderlaget, se avsnitt 11.6.

6.6.1 Uttag av varor

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § 1 st. ML). Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig inte att

uttagsbeskattning inte ska ske. Av motsvarande bestämmelse i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet framgår att uttag ska ske om mervärdesskatten på varan eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

EG-domstolen har i C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, tolkat uttrycket ”då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill” (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 3 § ML). Domstolen uttalade att när en skattskyldig, för andra ändamål än rörelsen, gör uttag av vara, som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt ska uttag ske endast för de beståndsdelar i varan för vilka mervärdesskatt varit avdragsgill. Med beståndsdelar avses här sådana delar i varan som slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag, då de efter anskaffandet tillförts egendomen i fråga genom leverans av varor och som medfört en varaktig värdeökning av tillgången som inte helt och hållet har konsumerats vid uttagstillfället.

Varor som vid förvärvet varit undantagna från beskattning i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML kan, trots att förvärvet inte medfört avdragsrätt eller rätt till återbetalning, bli föremål för uttagsbeskattning (2 kap. 3 § 2 st. ML).

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

Med uttag av vara förstås enligt 2 kap. 2 § ML i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2008 att den som är skattskyldig tar ut en vara ur sin verksamhet

- för sitt eget eller för personalens privata bruk,
- för överlåtelse av varan utan ersättning, eller
- annars för annat ändamål än den egna verksamheten, eller
- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tillgodogöra sig en vara

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten (2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Varan kommer då inte längre att utgöra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

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

Verksamhet upphör

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

Försäljning till anställda

Uttagsbeskattning ska inte ske av den anledning att rabatter lämnas åt anställd personal. En uttagssituation kan endast uppkomma i det fall den anställde inte lämnar någon ersättning för varan eller tjänsten.

Varuprover och gratisgåvor av ringa värde

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

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

Gåvor och representation

Från och med den 1 januari 2008 införs en uttrycklig bestämmelse i 2 kap. 2 § 2 st. ML om att överlåtelse utan ersättning av varor som är gåvor av mindre värde eller av varuprover inte ska ses som uttag om de ges för den skattskyldiges egen verksamhet. Bestämmelsen motsvarar artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Enligt förarbetena till den nya bestämmelsen i 2 kap. 2 § 2 st. ML (prop. 2007/08:25 s. 248 ff.) bör av praktiska skäl ledning kunna hämtas från inkomstskatteområdets beloppsgränser avseende avdragsrätt för utgifter för representation och liknande ändamål. De beloppsgränser som anges i Skatteverkets råd och meddelanden avseende inkomstskatt bör enligt nämnda förarbeten kunna tjäna till ledning av vad som utgör vara som är gåva av mindre värde enligt ML (jfr SKV A 2004:5 och SKV M 2004:4).

Representation

Det kan här noteras att uttag av varor för representationsändamål även tidigare har undantagits från skatteplikt under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomstbeskattningen (3 kap. 27 § ML). Denna paragraf har dock slopats fr.o.m. den 1 januari 2008 med anledning av det tillägg som görs i 2 kap. 2 § 2 st. ML om överlåtelse av gåvor av mindre värde eller av varuprover.

Eget bränsle

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

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

Överföring av vara

Uttag av vara anses föreligga när en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML).

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

Successiv överföring

Om överföring mellan verksamheter sker på så sätt att en vara successivt börjar användas i allt större utsträckning i skattefri verksamhet eller att en överföring inte sker helt och hållet, bör uttagsbeskattning ske först när varan uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten. Det kan dock innan dess bli fråga om jämkning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 a kap. ML. Se avsnitt 22.

EG-domstolen har i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, punkterna 33-34, konstaterat att reglerna om uttag av vara och tjänst endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt (artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 2 och 5 §§ ML).

Tillämpligheten av dessa bestämmelser beror på om den skattskyldige har beslutat att stadigvarande använda tillgången för sitt privata bruk eller tvärtom avser att i framtiden använda den i sin rörelse och följaktligen beslutar att behålla den som en tillgång i rörelsen. I det första fallet är reglerna om uttag av vara eller tjänst tillämpliga, medan reglerna om jämkning (artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet, jfr 8 a kap. ML) är tillämpliga i det andra fallet. Detta ska ses mot bakgrund av att den skattskyldige kan välja om han önskar låta den del av en tillgång som används för privat bruk ingå i rörelsen (jfr bl.a. C-291/92, Armbrecht).

Skatteverket anser att EG-domstolens uttalande avser sådana situationer där jämkning kan bli aktuell i enlighet med 8 a kap. ML. Detta innebär att bestämmelsen i 2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML kan tillämpas om andra varor än investeringsvaror förs över till en verksamhet med undantagna omsättningar (jfr artikel 18 i mervärdesskattedirektivet). Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML ska också ske när en vara förs över för att användas stadigvarande eller för att brukas i en verksamhet som inte är yrkesmässig.

6.6.2 Uttag av tjänster

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

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

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

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

6.6.2.1 Tjänster i allmänhet

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2008 att den skattskyldige utför, eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom

– för sitt eget, eller

– för personalens privata bruk.

S.k. självtjänster

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

Personalmåltider

Från och med den 1 januari 2008 har uttagsbestämmelserna i ML anpassats till gemenskapsrätten. Av 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML framgår nu att uttag föreligger endast när tjänsten tillhandahålls utan ersättning.

Om en tjänst tillhandahålls till underpris kan det fr.o.m. den 1 januari 2008 bli aktuellt att tillämpa de nya reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML, se avsnitt 11.6.

RR har konstaterat, RÅ 2005 ref. 20 samt RÅ 2005 not. 51, att det mot bakgrund av EG-domstolens dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, inte är förenligt med gemenskapsrätten att beskatta ett bolag för uttag när det tillhandahåller sina anställda lunchmåltider mot ersättning som understiger kostnaden för den tillhandahållna tjänsten. Skatteverket har därför redan före lagändringen ansett att uttag enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML endast kan ske om tjänsten tillhandahålls utan ersättning.

I mål C-371/07, AstraZeneca, har EG-domstolen angett att servering av måltider utan ersättning till företagets affärskontakter i samband med sammanträden i företagets lokaler inte omfattas av uttagsbestämmelsen i artikel 26.1 mervärdesskattedirektivet om måltidsserveringen kan ses som utgifter strikt för rörelsen.

Användande av tillgångar

Med uttag av tjänst förstås dessutom enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2008 att den skattskyldige använder eller låter personalen använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

– annat ändamål än den egna verksamhet, exempelvis för privat ändamål, och

– om den skattskyldige haft rätt till avdrag vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan.

Undantagen vara

Den 1 januari 2008 infördes ett tillägg i 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML som innebär att uttag av tjänst föreligger även vid privat nyttjande av en vara som vid förvärvet undantagits från. beskattning med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML, (t.ex. skepp för yrkesmässig sjöfart).

Avdrags- eller återbetalningsrätt

Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation. EG-domstolen har i mål C-72/05, Wollny, punkterna 35–36, konstaterat att systemet med mervärdesbeskattning av användning av en anläggningstillgång för privat bruk syftar till att förhindra att en skattskyldig erhåller en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument. Detta uppnås genom att den skattskyldige betalar ett belopp som motsvarar avdrag som slutkonsumenten inte var berättigad till. Syftet är vidare att garantera en överensstämmelse mellan avdrag för ingående skatt och uttaget av utgående skatt. Se även C-230/94, Renate Enkler, punkt 33.

Användning av tillgången

EG-domstolen uttalade i målet C-193/91, Mohsche, att begreppet ”användning av varor” ska ges en snäv tolkning (artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär att användning av varor endast kan anses omfatta nyttjandet av själva tillgången. För det fall underordnade tjänster till användningen tillhandahålls som inte medför avdragsrätt för ingående skatt ska dessa tjänster inte beaktas.

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, uttalat att vid användning av verksamhetstillgång för privat bruk och förvärvet av tillgången medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt av den ingående skatten föreligger ett uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML. Begreppet användning ska i detta sammanhang tolkas mot bakgrund av den EG-rättsliga praxis som finns. Syftet med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa en jämlik behandling av den skattskyldige som tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens bruk och en slutlig konsument som kan disponera en tillgång när han så önskar. Om förutsättningar för uttag av tjänst föreligger eller inte i det enskilda fallet är en bevisfråga som får bedömas med beaktande av vilken slags vara det rör sig om, omfattningen av

den skattskyldiges eller personalens faktiska användning, dispositionsrätt m.fl. omständigheter.

Förutsättning för uttagsbeskattning

RR har i dom 2008-11-10, mål nr 2281-06, som gällde uttagsbeskattning av en båt, uttalat att en förutsättning för uttagsbeskattning är att uttag har skett, dvs. att tillgången rent faktiskt har använts för rörelsefrämmande ändamål. Samtidigt konstaterar RR att en effektiv uttagsbeskattning inte kan upprätthållas om bevisbördan odelat läggs på Skatteverket. Den skattskyldige är normalt den ende som kan prestera en utredning om i vilken omfattning användning skett i rörelsen. RR anser att om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig ska den skattskyldige lägga fram utredning som behövs för att ta ställning i frågan om uttagsbeskattning, jfr RÅ 2001 ref. 22. Eftersom bolaget endast har gjort sannolikt att hälften av timmarna ska hänföras till rörelsen anser RR att uttagsbeskattning ska ske för resterande timmar.

Skatteverket har med anledning av nämnda RR-dom i skrivelse 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111, uttalat att till grund för uttagsbeskattning vid användning av en tillgång som hör till verksamheten ska i första hand ligga den faktiska användningen av tillgången för ändamål som faller utanför den ekonomiska verksamheten. I det fall den faktiska användningen av en tillgång i den ekonomiska verksamheten respektive utanför denna inte är klarlagd anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska grundas på en uppskattad privat användning av tillgången. Allt under förutsättning att avdrag skett för all ingående skatt vid anskaffningen av tillgången och att privat användning av denna visats ha varit möjlig. Se vidare avsnitt 11.4.3.2.

KR i Jönköping har i dom 2007-09-12, mål nr 2962−2963-06 2964−2965-06, beskattat en företagsledare för den faktiska privata användningen av båten. Företagsledaren hade i målet gjort sannolikt att han inte använt båten för privat bruk mer än en vecka. Bolaget uttagsbeskattades därför för mervärdesskatt för en vecka.

Gratis transport åt anställda

I EG-domen C-258/95, Fillibeck, var det fråga om en arbetsgivare som gratis tillhandahöll transport åt anställda mellan deras bostad och arbetsplats. För ändamålet använde arbetsgivaren ett av företagets fordon. Företaget hade flera byggarbetsplatser som var belägna långt ifrån varandra och de var ofta inte tillgängliga med offentliga transportmedel. Dessutom växlade arbetarna mellan de olika arbetsplatserna. EG-dom-

stolen uttalade att syftet med reglerna om uttag av tjänst är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika (artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet). Den syftar vidare till att förhindra en icke-beskattning av rörelsens tillgångar som används för privat bruk. Domstolen ansåg att den vederlagsfria transporten av anställda i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. Bestämmelsen är dock inte tillämplig när de villkor under vilka verksamheten bedrivs fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren. Tillhandahållandet av transporten sker i ett sådant fall för ändamål som främjar rörelsen.

Ringa värde

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången varit ringa (2 kap. 5 § 2 st. ML).

Förhyrda och tillverkade tillgångar

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

Från och med den 1 januari 2008 har, i förtydligande syfte, i 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, lagts till att uttag av tjänst föreligger även i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag eller återbetalning vid tillverkningen eller förhyrningen av varan. Jfr prop. 2007/08:25 s. 103.

Personbil eller motorcykel

Vidare förstås med uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML att den skattskyldige

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

Uttagsbeskattning ska emellertid inte ske om den skattskyldige inte har haft avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet. Detsamma gäller vid förhyrning av fordonet om inte avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat beträffande hela den ingående skatten. Se avsnitten 14.2.11.1 och 23 angående begränsning av avdragsrätt för personbilar och motorcyklar.

Egen tillverkning

Från och med den 1 januari 2008 har införts en komplettering i 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML om att uttag föreligger om den skattskyldige för privat ändamål använder personbil eller motorcykel, som han har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för vid tillverkningen.

Ringa värde

En uttagssituation föreligger inte om värdet av användandet av fordonet varit ringa (2 kap. 5 § 2 st. ML).

Uttagsbeskattning avseende nyttjande av personbil eller motorcykel kan komma i fråga bara hos den som är skattskyldig för återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller motorcyklar samt hos den som i yrkesmässig trafik utför persontransporter, transporter av avlidna eller bedriver körkortsutbildning.

6.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- egenregiverksamhet, och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 150 000 kr. Detta belopp har höjts till 300 000 kr för beskattningsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 2009.

Egen regi

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

Från och med den 1 januari 2008 kan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML även komma ifråga för byggtjänster som en skattskyldig i sin byggnadsrörelse tillför till en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Se avsnitt 18.4.

Fastighets-förvaltning

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

Från och med den 1 januari 2008 kan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML även ske för vissa arbeten som en hyresgäst eller bostadsrättshavare utför på en lägenhet respektive bostadsrätt som de innehar i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas, se avsnitt 18.5.

7 Yrkesmässig verksamhet

7.1 Allmänt

En av förutsättningarna för att mervärdesskatt ska betalas enligt 1 kap. 1 § ML är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML.

Även rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML till icke skattskyldiga förutsätter att verksamheten är yrkesmässig.

I mervärdesskattedirektivet uttrycks motsvarande som att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Bestämmelserna om vad som är yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. 1–8 §§ ML. Dessa regler kan delas in i tre grupper: en huvudregel samt kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln.

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artiklarna 9−13.

7.2 Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet

Tolkning enligt mervärdesskattedirektivet

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, och skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, ska en bedömning av yrkesmässighet göras utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs. en tolkning i ljuset av artiklarna 9−13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet kan s.k. direkt effekt tillämpas.

I artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet uttrycks att med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet,

oberoende av syfte och resultat. Av artikel 9.1 andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Vidare framgår av artikel 9.2 att förutom de personer som avses i artikel 9.1 ska var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person.

Av artikel 10 framgår att, genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har en vid innebörd. I C-77/01, EDM, har dock konstaterats att det endast är verksamheter av ekonomisk art som kan omfattas av denna bestämmelse.

Kriterierna för om någon är en beskattningsbar person är således att någon form av ekonomisk verksamhet ska bedrivas med viss regelbundenhet och att detta ska ske självständigt. Att syftet med eller resultatet av den ekonomiska verksamheten saknar betydelse är snarast att betrakta som ett förtydligande som klargör att det är aktivitetens karaktär och inte syftet eller resultatet som är relevant. Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat kan man säga att ett slags förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner.

Förberedande aktiviteter

EG-domstolen har i målet 268/83, Rompelman, funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till mervärdesskatt innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen, punkt 24, anges att den påstådda avsikten att starta en verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter.

Avslutande aktiviteter

I målet C-32/03, I/S Fini H, har EG-domstolen funnit att en person som upphört med sin ekonomiska verksamhet, men som enligt avtal måste fortsätta att betala kostnader avseende lokal som använts i verksamheten, är att anse som beskattningsbar person (artiklarna 9−13 i mervärdesskattedirektivet). Domstolen har i punkt 22 gjort jämförelse med förberedande verksamhet och i punkt 23 hänvisas till att det inte får vara skillnad mellan utgifter som uppstår innan verksamheten faktiskt inleds och utgifter för att avsluta en verksamhet. Av samma skäl ska således I/S Fini H:s betalningar utgöra ekonomisk verksamhet.

Objektiva omständigheter

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

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, är utgångspunkten, vid en anmälan om registrering till mervärdesskatt, att yrkesmässig verksamhet föreligger om det kan styrkas att ekonomisk verksamhet bedrivs eller att avsikt finns att bedriva sådan verksamhet. Detta ska kunna styrkas genom objektiva omständigheter. Exempel på s.k. objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har gjorts av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet är detta normalt tillräckligt för att styrka att ekonomisk verksamhet föreligger. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan utnyttjas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om att anskaffningen gjorts utan ytterligare objektiva omständigheter måste föreligga. Det är den enskilde som har ansvaret för att prestera bevis om sådana objektiva omständigheter.

Bidrags-finansierad verksamhet

I ett annat mål 89/81, Hong Kong Trade, fann EG-domstolen att en juridisk person som utan ersättning tillhandahöll information åt näringsidkare och vars verksamhet finansierades helt genom bidrag från huvudman inte kunde anses bedriva en ekonomisk verksamhet med omsättning av varor och tjänster. Se vidare avsnitt 6.4.

Kapitalförvaltning

EG-domstolen har i målet C-60/90, Polysar, funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en beskattningsbar person (artiklarna 9−13 i mervärdesskattedirektivet). Bolaget hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående skatt i verksamheten. I ett annat mål C-155/94, Wellcome Trust, fann domstolen att ett bolag som fungerade som ”förvaltare” (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en beskattningsbar person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EG inte förelåg.

I målet C-77/01, EDM, konstaterar EG-domstolen att verksamhet som endast består i försäljning av aktier och andra värdepapper såsom andelar i investeringsfonder inte utgör ekonomisk verksamhet.

EG-domstolen fann i målet C-8/03, BBL, att s.k. SICAV-bolags verksamhet består av mer än enbart förvärv och försäljning av värdepapper samt syftar till att fortlöpande vinna intäkter och därmed utgör ekonomisk verksamhet.

Ekonomisk verksamhet i samband med kapitalförvaltning har även behandlats i C-333/91 Sofitam punkterna 12–13, C-80/95 Harnas & Helm punkterna 18–20 och C-142/99 Floridienne och Berginvest punkt 19.

Vad som utgör ekonomisk verksamhet har även bedömts av EG-domstolen i bland annat följande domar; C-110/94 Inzo punkterna 15–18, de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa punkterna 46–47, C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 40, C-400/98 Breitsohl punkt 34, C-97/90 Lennartz punkt 21, C-284/04 T-Mobile Austria m.fl. punkterna 42–46 och C-369/04 Hutchison 3G m.fl. Se även avsnitt 15.4.

Fler omständigheter som kan tas i beaktande vid bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger finns i avsnitt 7.3.2 i samband med genomgång av hobby.

7.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML

7.3.1 Huvudregeln enligt ML

Huvudregeln

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet, 4 kap. 1 § 1 p. ML, är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. näringskriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning.

Från och med den 1 januari 2009 anges i 13 kap. 1 § IL att det vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt särskilt ska beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Av prop. 2008/09:62 s. 32 framgår att syftet är att fler ska få möjlighet att starta företag genom att kravet för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet sänks. Se avsnitt 7.3.3 angående självständighet.

Närings-verksamhet

Enligt huvudregeln i ML är det avgörande för yrkesmässigheten om verksamheten har karaktär av näringsverksamhet. Skatteverket har i skrivelse 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111, uttalat att det saknar betydelse för bedömningen av yrkesmässigheten enligt ML att en juridisk persons inkomster och utgifter ska hänföras till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. Det avgörande för bedömningen är att verksamheten har karaktär av näringsverksamhet, dvs. att den uppfyller näringskriterierna enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL. Verksamhet som är hänförlig till inkomstslaget kapital eller tjänst är normalt inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

Vad gäller de olika näringskriterierna brukar talas om att kriteriet självständighet avgränsar mot anställning (inkomst av tjänst) och kriteriet varaktighet mot tillfälliga försäljningar som inkomstskattemässigt beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastighet

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § 2 st. IL räknas innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till

avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten.

Av skrivelsen 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111, framgår att Skatteverket anser att hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 p. ML till 13 kap. 1 § 2 st. IL får till följd att en verksamhet, som avser driften av en näringsfastighet eller som har naturlig anknytning till driften av fastigheten, kan anses som yrkesmässig även om näringskriterierna i 13 kap. 1 § 1 st. IL inte är uppfyllda.

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad enligt 2 kap. 8 och 13 §§ IL kan inte ingå i näringsverksamhet enligt IL. Trots detta så kan vissa omsättningar leda till yrkesmässighet enligt en särskild reglering i 4 kap. 1 § 2 p. ML, se vidare avsnitt 7.3.2.

Direkt effekt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, framgår att direktivets bestämmelse om ekonomisk verksamhet kan ges direkt effekt vid bedömning av yrkesmässighet. Direkt effekt innebär att artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska ha företräde före 4 kap. 1 § 1 p. ML, om tillämpningen av artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet är till fördel för den enskilde. För det fall att artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas.

7.3.2 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet

Näringsliknande former

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML också verksamhet som bedrivs under former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former), under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Bestämmelsen om näringsliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet.

EG-konform tolkning

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, ska ML:s regler tillämpas EG-konformt om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter. För det fall omsättningen uppgår till minst 30 000 kr ska således begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger.

I artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet finns en uppräkning av när ekonomisk verksamhet föreligger. Av första meningen i detta stycke framgår att bl.a. tillhandahållande av tjänster inom fria yrken omfattas av ekonomisk verksamhet. Sådana fria yrken kan vara t.ex. fotografer, journalister, konstnärer eller uppfinnare. Av andra meningen i samma stycke framgår att vid utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar (bl.a. uthyrningar) i syfte att fortlöpande vinna intäkter föreligger ekonomisk verksamhet. Vid uthyrningar krävs därmed att syftet är att någon form av kontinuerliga intäkter ska inflyta till verksamheten. För det fall att några intäkter ännu inte har inkommit i verksamheten ska syftet styrkas genom objektiva omständigheter av den enskilde.

Hobbyverksamhet

Det ska bedömas utifrån de särskilda omständigheterna i varje enskilt fall om den som bedriver verksamhet som är hobby är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML (näringsliknande former), genom EG-konform tolkning eller, när den enskilde begär det, bedriver ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet (direkt effekt). Hobbyverksamhet ska således inte generellt undantas från skattskyldighet på den grunden att yrkesmässigheten inte är uppfylld i och med att näringsverksamhet inte bedrivs enligt IL.

Det ska särskilt noteras i detta fall att begreppet ekonomisk verksamhet inte förutsätter en vinst, när det är fråga om sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör enligt första meningen i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, utan det ska vara fråga om verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. När det gäller andra meningen i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet som avser uthyrningar etc. av materiella eller immateriella tillgångar finns ett krav på att verksamheten fortlöpande ska ha ett syfte att vinna intäkter. Om det är fråga om en verksamhet som består av uthyrning av en tillgång ska även syftet att fortlöpande vinna intäkter styrkas. Vid uthyrning av en tillgång ska hänsyn också tas till den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut.

Exempel på objektiva omständigheter

När det är fråga om hobbyverksamhet utgör ekonomisk verksamhet förekommer det som regel en gränsdragning mot det privata. En bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall ska därför göras utifrån detta. Exempel på omständigheter som har betydelse för att visa att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt när verksamheten är nystartad och under uppbyggnad är

- att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande,
- att det finns bokföring som är upprättad enligt gällande bestämmelser,
- att marknadsföring sker för att nå kunder eller en kundkrets,
- att en särskild lokal finns för verksamheten,
- att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för den ekonomiska verksamheten, och
- att det finns ”företagslån” i bank, dvs. extern finansiering.

Då verksamheten är pågående är förutom ovanstående omständigheter även följande av betydelse

- att verksamheten bedrivs som en heltids- eller deltidssyssla (dvs. ej enbart på fritiden),
- att det finns kunder (andra än närstående), och
- att intäkter finns eller kommer att finnas.

Samlad bedömning

En samlad bedömning av de olika omständigheterna ska avgöra om hobbyverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att ekonomisk verksamhet föreligger. Kravet på de objektiva omständigheterna vid denna typ av verksamheter ska ställas relativt högt. Detta eftersom det är fråga om verksamheter som är näraliggande det privata området.

Det är den enskilde som på objektiva grunder ska visa att ekonomisk verksamhet föreligger, dvs. bevisbördan för de objektiva omständigheterna ligger på den enskilde. I det fall en verksamhet är i ett uppstartsskede ska således registrering till mervärdesskatt ske först när den enskilde kan visa att objektiva omständigheter föreligger.

Exempel på verksamhet där det kan innebära att ekonomisk verksamhet bedrivs i vissa fall utan att det är näringsverksamhet enligt IL är verksamhet med hästar (se vidare avsnitt 28), fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet. En prövning ska dock göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

7.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till

näringsverksamhet hänförlig rörelse eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst.

Självständighet

När det ska avgöras om självständighet föreligger ska beaktas bl.a. det antal arbetsgivare/uppdragsgivare som den skattskyldige har, förhållanden angående lokaler, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m. Bedömningen får göras med ledning av praxis. En genomgång måste göras av alla omständigheter som talar för respektive mot självständighet.

Genom den lagändring i 13 kap. 1 § IL, som trädde i kraft den 1 januari 2009, preciseras att de kriterier som främst ska ha betydelse för bedömningen av självständigheten är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Enligt prop. 2008/09:62 s. 26 minskar därmed betydelsen av antalet uppdragsgivare. Den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag kan anses bedriva näringsverksamhet. Omständigheten att ekonomiska investeringar helt saknas har inte någon avgörande betydelse. En näringsidkare som startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som första uppdragsgivare kan bedömas som självständig näringsidkare enligt IL. Inte heller det faktum att uppdragsgivarens lokaler eller maskiner används behöver innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Syftet är att sänka tröskel för vilka som ska betraktas som näringsidkare och kunna tilldelas F-skatt.

Vidare ska artikel 10 i mervärdesskattedirektivet beaktas vid denna prövning. I artikel 10 anges genom villkoret i artikel 9.1, att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

EG-domstolen har i målen 235/85 kommissionen mot Nederländerna och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla ansett att notarius publicus och uppbördsmän, som oaktat det att myndigheterna gav instruktioner och fastställde taxor för verksamheten, utövade disciplinär kontroll och behöll ett visst ansvar för denna, hade att svara för kostnaderna i sitt arbete och ansvara för detta var att anse som självständiga.

I målet C-355/06, van der Steen, fann EG-domstolen att en fysisk person, som utförde samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för dess räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan personen och bolaget, inte själv var att anse som beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 jämfört med artikel 10 i mervärdesskattedirektivet.

Faktorer som påverkar bedömningen

Följande faktorer kan påverka bedömningen av om det är fråga om anställningsförhållande eller ekonomisk verksamhet.

- Vem håller med material?
- Sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning?
- Vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?
- Liknar ersättningen lön?

Det är en samlad bedömning som måste göras om självständighet föreligger eller inte.

Exempel på bedömningar av begreppet självständighet

RR har fastslagit, RÅ 1987 ref. 163, att s.k. Tupperwareförsäljare (hemförsäljare av hushållsartiklar i plast) är att betrakta som arbetstagare i förhållande till distributören. Självständighetskravet är således inte uppfyllt vid dessa förhållanden.

RR har konstaterat, RÅ 1992 ref. 62, att ungdomar som sålde jultidningar inte varit knutna till företaget genom ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller på ett sådant sätt så att deras försäljning av publikationer utgjorde ett led i bolagets egen verksamhet. Skattskyldighet för mervärdesskatt förelåg därför på ungdomarnas försäljning.

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

Idrottsutövares verksamhet

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, är en idrottsutövares verksamhet bedriven som företag yrkesmässig om verksamheten uppfyller kraven för ekonomisk verksamhet, oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs.

Vidare anser Skatteverket i skrivelse 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111, att någon uppdelning i reklamverksamhet respektive tävlingsverksamhet i normalfallet inte ska göras. Vid

bedömningen av om verksamheten är yrkesmässig måste således ersättningen för utförda reklamtjänster i form av sponsorbidrag beaktas. En förutsättning är att sponsorbidraget utgör ersättning för tillhandahållna tjänster och inte har karaktär av en gåva.

F-skatt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, framgår att skillnaden mellan registrering till mervärdesskatt och tilldelning av F-skattsedel är att det räcker med en avsikt att bedriva näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel men för registrering till mervärdesskatt krävs att denna avsikt kan styrkas genom objektiva omständigheter. I vissa fall kan därmed en begäran om tilldelning av F-skattsedel beviljas (avsikt finns) samtidigt som anmälan om registrering till mervärdesskatt avslås (avsikten har inte kunnat styrkas genom objektiva omständigheter).

I skrivelsen 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111, har Skatteverket utvecklat och exemplifierat vad lagändringen i 13 kap. 1 § IL, fr.o.m. den 1 januari 2009, innebär för F-skattetilldelningen. I denna anges att bedömningen av näringsverksamhet som görs vid tilldelning av F-skattsedel inte alltid är identisk med de bedömningar som görs för att pröva om sökanden ska registreras till mervärdesskatt.

7.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet

Näringsfastighet

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1994 not. 302, ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet. RR har också funnit, RÅ 2003 ref. 80, att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående var yrkesmässig enligt ML.

Stiftelse utan vinstsyfte

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

Fackförbund m.m.

RR har ansett, RÅ 2001 ref. 34, att ett fackförbund som med egen anställd personal tillhandahöll två andra fackförbund bl.a. kanslitjänster genom ett samverkansavtal bedrev yrkesmässig verksamhet enligt ML. Till den del tillhandahållandet avsåg förhandlingstjänster var dock tjänsterna undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML, se vidare avsnitt 5.3.12.

RR har funnit, RÅ 1997 ref. 16, att verksamhet med ackordskontroll/ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML. På grund av nya fackliga avtal är den här typen av granskningsarvoden under avveckling. Fackförbunden kommer i stället att ta ut ett s.k. utvecklingsarvode av arbetsgivaren för att finansiera utvecklingen av den fackliga verksamheten, se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111.

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

RR ansåg, RÅ 2001 ref. 15, att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML.

Danstillställning

I dom 2007-11-20, mål nr 1453−1455-07, ansåg KR i Jönköping att en ideell förenings anordnande av danstillställningar var att anse som näringsverksamhet inkomstskattemässigt och att de därmed även var skattskyldiga för mervärdesskatt.

KR i Stockholm har i dom 2007-11-27, mål nr 2537-07 och 2538-07, ansett att en ideell förenings anordnande av eftermiddagsdanser var att anse som näringsverksamhet enligt IL och att föreningen därmed även var skattskyldig för mervärdesskatt.

Stilleståndsersättning

SRN har i förhandsbesked 2005-12-21 bedömt en s.k. stilleståndsersättning. Ett antal föreningar, vars medlemmar driver bolag, har bildat en intresseorganisation. Bland medlemmarna utses förtroendemän. En s.k. stilleståndsersättning utbetalas till den valde förtroendemannens bolag. Ersättningen är avsedd att täcka bolagets fasta kostnader i verksamheten under den tid förtroendemannauppdraget utförs. SRN ansåg att det förtroendemannauppdrag bolagets ägare påtagit sig inte kan anses utgöra någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL eller därmed jämförlig rörelse.

Ekonomisk verksamhet

I följande tre KR-domar rörande ekonomisk verksamhet har verksamheten ansetts utgöra hobbyverksamhet inkomstskattemässigt och därmed inte utgöra näringsverksamhet.

KR i Sundsvall har 2003-06-03, mål nr 1591-02, mot bakgrund av befintligt EG-rättspraxis kommit fram till att en verksamhet som successivt byggts upp genom investeringar i både

inventarier och djur får anses medföra att ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet bedrivits.

KR i Göteborg har 2003-10-08, mål nr 5817–5825-01, ansett att EG:s bestämmelser om ekonomisk verksamhet (artiklarna 9−13 i mervärdesskattedirektivet) har direkt effekt. KR meddelade att begreppet ekonomisk verksamhet, tolkad genom EG-domstolens olika avgöranden, skiljer sig från den motsvarande svenska bestämmelsen i ML. Direktivbestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför den svenska bestämmelsen. KR ansåg dock i detta fall att det inte var styrkt att avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet förelåg i bolaget. Uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp beaktades. Vidare förelåg stora brister i förberedelsen och planeringen av verksamheten och att de olika transaktionerna i bolaget mestadels skett mellan bolaget och ägaren eller annat närstående bolag.

KR i Göteborg har 2004-07-08, mål nr 7188–7194-03, bekräftat det tolkningssätt som framkom i dom 2003-10-08. Domstolen ansåg inte att det fanns tillräckliga objektiva omständigheter som medförde att ekonomisk verksamhet kunde föreligga i detta fall. De kostnader som fanns (data, telefon och Internet) var sådana som inte enbart var typiska för näringsverksamhet. Dessa kostnader kunde lika gärna vara privata. Dessutom fanns inte några objektiva omständigheter, såsom bokföring eller mottagna beställningar, som ger stöd för att ekonomisk verksamhet förelåg.

Ändrad verksamhetsinriktning

KR i Stockholm har 2005-09-16, mål nr 2638-05, fastställt en LR-dom. Målet gällde ett för mervärdesskatt registrerat bolag som yrkat avdrag för ingående skatt vid förvärv av ett samlarur. Vid utredningen framkom att bolaget ändrat verksamhetsinriktning jämfört med den anmälda verksamheten vid registreringstillfället. KR anger att bolaget har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger vid bedömning av avdragsrätten. Förutom förvärvet av samlaruret, kunde bolaget endast uppvisa kopior av e-post korrespondens för eventuellt köp av ytterligare ett ur. KR ansåg att bolaget inte visat med objektiva omständigheter att de bedrev en yrkesmässig eller ekonomisk verksamhet med konst och antikviteter som medför skattskyldighet och medgav inte avdrag för ingående skatt.

Skatteverket anser att domen visar att en ändrad verksamhetsinriktning ska anmälas och bedömas på samma sätt som en ny

verksamhet. I det fall registrering för mervärdesskatt finns för tidigare verksamhet ska således ny bedömning ske för den nya verksamhetsinriktningen. Det är företaget som har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger när verksamheten har ändrats.

Virtuella världar

I skrivelse 2008-04-07, dnr 131 196971-08/111, har Skatteverket behandlat yrkesmässighet för deltagare i online-spel. Skrivelsen behandlade sådana online-spel där deltagarna genom transaktioner i den virtuella världen erhåller ersättningar som kan omvandlas till pengar som är gällande betalningsmedel. Deltagarna i spelen omsätter, vid det tillfälle ersättningarna tas ut ur spelet och omvandlas till pengar, tjänster som är skattepliktiga. För att deltagarna ska vara skattskyldiga ska de bedriva verksamheten yrkesmässigt. En deltagare kan i vissa fall anses bedriva näringsverksamhet enligt de kriterier som finns i IL. En bedömning får göras i det enskilda fallet av verksamhetens omfattning, varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Skatteverket anser att en speldeltagare som, utan att bedriva näringsverksamhet, självständigt och med viss varaktighet omsätter elektroniska tjänster för mer än 30 000 kr, bedriver en verksamhet i jämförliga former och är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML.

Den som tillhandahåller spelet, dvs. möjligheten för andra att spela online-spel, bedriver en verksamhet som normalt uppfyller de kriterier som krävs för näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. En sådan näringsidkare bedriver därför yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

7.3.5 Näringsidkare

Karaktär av närings-verksamhet

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i ML i 1 kap. 15 §, 2 a kap. (bl.a. 3 §), 3 kap. 30 b § 4 p., 5 kap. 7 §, 9 a och b kap. samt 11 kap. 1 §.

I prop. 1994/95:57 s. 161 ges nedanstående definition av begreppet näringsidkare.

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

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. I mervärdes-

skattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på de motsvarande ställen där näringsidkare används i ML. Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har tolkats av EG-domstolen i ett flertal domar, se avsnitt 7.2.

Ideella föreningar

RR har ansett, RÅ 2007 ref. 57, att en idrottsförening som utbetalt ersättning till utländska idrottsföreningar för övergång med mera av fotbollsspelare ska ses som en näringsidkare vid bedömningen av omsättningsland enligt 5 kap. 7 § ML. RR konstaterade att idrottsföreningen inte kunde anses vara annat än en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet och att begreppet näringsidkare inte var definierat i ML. RR ansåg att det saknades skäl att inte tolka begreppet näringsidkare i ML i enlighet med motsvarande begrepp, beskattningsbar person, i mervärdesskattedirektivet. Att det i 4 kap. 8 § ML finns särskilda regler om allmännyttiga ideella föreningars yrkesmässiga verksamhet, som inte har någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, ansågs inte innebära någon särskild svensk reglering av begreppet näringsidkare i dessa sammanhang.

I Skatteverkets skrivelse 2008-05-12, dnr 131 133474-08/111, behandlas, med anledning av RÅ 2007 ref. 57, i vilka andra fall en ideell förening ska bli skattskyldig vid förvärv av tjänster från utlandet. Exempel på sådana tjänster är ekonomiska rättigheter, reklamtjänster, uthyrning av arbetskraft, telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster. Begreppet näringsidkare i 5 kap. 7 § ML ska tolkas direktivkonformt och betyder detsamma som begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet. En ideell förening som bedriver näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och som omsätter varor eller tjänster i den verksamheten är en näringsidkare i ML:s mening även om näringsverksamheten inte räknas som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. En sådan förening kan vara skyldig att betala mervärdesskatt vid förvärv av vissa tjänster från utlandet. En ideell förening kan således vara skyldig att som köpare av sådana tjänster betala mervärdesskatt för andras omsättningar, trots att föreningen inte skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt för motsvarande egna omsättningarna inom landet då föreningens verksamhet i övrigt undantas från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

EG-domstolen uttalade i målet C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, att den som till någon del bedriver ekonomisk verksamhet, 5 % i det aktuella fallet, och förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en

annan medlemsstat ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den del av verksamheten som inte anses vara ekonomisk verksamhet.

Holdingbolag

Av bland annat målen C-60/90 Polysar och C-155/94 Wellcome Trust, framgår att ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person. Eftersom ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är ett rent holdingbolag inte heller en näringsidkare enligt ML.

7.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

7.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet

7.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter

Vissa tillhandahållanden som kan utgöra inkomst av kapital

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

7.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet

Vissa tillhandahållanden från privatbostad

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL.

Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § IL:

- småhus med mark som utgör småhusenhet
- småhus på annans mark, samt
- småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,

förutsatt att småhuset är en privatbostad.

Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad.

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

Till privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL räknas s.k. äkta bostadsföretag. Härmed avses bostadsaktiebolag, bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar i den omfattning som framgår av 2 kap. 17 § IL. Rekommendationer (RSV S 1999:43) har utfärdats om bl.a. gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag.

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

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

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna vid vissa omsättningar från privatbostadsfastighet anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

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

7.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av privatbostadsfastighet

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

fastigheten vidareuthyrs till någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av privatbostadsfastighet, är denna att betrakta som yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML. Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL gäller dock som ytterligare förutsättning för yrkesmässighet att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Angående fastighetsbegreppet, se avsnitt 19.2. Angående uthyrning av verksamhetslokal, se avsnitt 20.

7.4.2 Utländsk företagare

Frågan om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig ska enligt 4 kap. 5 § ML bedömas enligt kriterierna i 4 kap. 1 § ML. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML. Avstämning mot artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet om ekonomisk verksamhet föreligger görs också här.

I övrigt hänvisas till avsnitt 40 angående utländska företagare.

7.4.3 Staten och kommun

Konkurrens-neutral

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

Staten ett skattesubjekt

För såväl staten som kommunerna gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. På motsvarande sätt är tillhandahållanden mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun inte omsättningar utan ett tillgodoseende av kommunens egna behov. En förutsättning för detta är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad

gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (www.regeringen.se) fyra affärsdrivande verk, Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket samt Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på staten och kommun i 1 kap. 16 § ML.

Yrkesmässighet för staten och kommun

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

Konkurrensregel

Den 1 januari 2008 infördes en ny bestämmelse i 4 kap. 7 § 2 st. ML, se prop. 2007/08:25 s. 147. Bestämmelsen innebär att även om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning kan det vara fråga om yrkesmässig verksamhet om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Bestämmelsen har införts i syfte att anpassa reglerna i ML till mervärdesskattedirektivets bestämmelser. För ytterliggare information om konkurrensregeln, se avsnitt 7.4.3.3.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot ersättning, är att anse som yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § 3 st. ML, även om åtgärderna ingår som ett led i myndighetsutövning.

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet framgår att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på

dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

I bilaga I till mervärdesskattedirektivet finns en förteckning över vissa verksamheter där offentligrättsliga organ alltid ska anses vara beskattningsbara personer såvida verksamheten inte bedrivs i liten skala. Det gäller exempelvis tillhandahållanden av vatten, gas, elektricitet, värmeenergi, hamn- och flygplatstjänster och persontransporter.

Två rekvisit uppfyllda för undantag

Av EG-domstolens mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkterna 20 och 21, framgår att bestämmelsen (artikel 13 i mervärdesskattedirektivet) endast medger undantag från ekonomisk verksamhet för offentligrättsliga organ för deras verksamhet såsom sådana organ. Detta får anses innebära att två rekvisit måste vara uppfyllda för att artikeln ska kunna tillämpas. Det ska dels vara fråga om ett offentligrättsligt organ och dels sådan verksamhet som det offentligrättsliga organet utför i egenskap av sådant.

EG-domstolen ansåg i C-369/04, Hutchison 3G m.fl., att ett beviljande från den nationella regleringsmyndigheten med ansvar för frekvenstilldelning av sådana tillstånd som för tredje generationens mobiltelesystem, inte utgör ekonomisk verksamhet enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta omfattas därmed inte av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Någon bedömning av om verksamheten är myndighetsutövning behöver inte göras.

Vid bedömningen av yrkesmässighet för offentligrättsliga organ måste först avgöras om organet över huvud taget bedriver någon form av yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML. Om sådan verksamhet saknas omfattas inte verksamheten av mervärdesskattens tillämpningsområde. Det är först om yrkesmässig verksamhet bedrivs som det därefter blir aktuellt att bedöma om verksamheten kan omfattas av undantaget på grund av myndighetsutövning i 4 kap. 7 § 1 st. ML. Om den bedrivna verksamheten utgör sådan myndighetsutövning som omfattas av undantaget ska slutligen en bedömning göras om det offentligrättsliga organets verksamhet är så konkurrensutsatt att det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen om verksamheten inte beskattades, 4 kap. 7 § 2 st. ML. Om så är fallet ska verksamheten ändå anses yrkesmässig, trots att det är fråga om myndighetsutövning.

7.4.3.1 Myndighetsutövning

Myndighets-utövning

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

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

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

Parkeringsavgifter

EG-domstolen har i målet C-446/98, Fazenda Pública, behandlat frågan om uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon när en sådan verksamhet utövas av ett offentligrättsligt organ. Av domen framgår att sådan verksamhet i vissa fall, när parkeringsverksamheten är reglerad i ordnings- eller trafikstadgar, kan omfattas av undantag från ekonomisk verksamhet på grund av myndighetsutövning.

För hantering av parkeringsavgifter i Sverige, se vidare avsnitt 7.4.3.3.

Broavgift

Den avgift som tas ut av Transportstyrelsen för färd över Svinesundsbron är offentligrättsligt reglerad. Tillhandahållandet av denna brotrafik är därför ett annat exempel på vad som kan utgöra led i myndighetsutövning. I och med att tillhandahållaren är ett offentligrättsligt organ så omfattas tillhandahållandet av undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § ML.

När det är fråga om färd över Öresundsbron så är tillhandahållaren inget offentligrättsligt organ vilket innebär att tillhandahållandet inte kan omfattas av 4 kap. 7 § ML, oavsett eventuell offentligrättslig reglering.

Vägtullar

EG-domstolen har i målen C-276/97 kommissionen mot Frankrike, C-358/97 kommissionen mot Irland, C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, C-408/97 kommissionen mot Nederländerna samt C-260/98 kommissionen mot Grekland, de s.k. vägtullsmålen, ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet.

Karantäns-veterinärer

Skatteverket har i en skrivelse 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, ansett att Statens jordbruksverks (SJV) tillhandahållande av tjänster som utförs av karantänsveterinärer, anställda hos SJV, utgör sådant tillhandahållande som utgör myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässigt.

Led i myndighets-utövning

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

Skatteverket har i en skrivelse 2008-01-21, dnr 131 18187-08/111, uttalat att omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § ML ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Detta innebär enligt Skatteverket att sådan omsättning av varor och tjänster som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller måste utföras i egenskap av myndighet för att omfattas av undantaget. Det är således inte tillräckligt att omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning vid en annan myndighet. Tillhandahållande av underlag i form av olika utredningar som en myndighet gör åt en annan myndighet kan t.ex. inte ingå som ett led i myndighetsutövning, bara för att den förvärvande myndigheten ska använda underlaget i ett kommande myndighetsbeslut.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2007 ref. 88 (I), som innebär att en läkartjänst bestående i att utfärda intyg rörande taxilegitimation och utlåtande rörande färdtjänst inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Ett offentligrättsligt organ ska undantas från skattskyldighet enbart för verksamhet eller transaktioner som det utför i denna egenskap. Bestämmelsen i 4 kap. 7 § ML är således endast tillämplig på tjänster som ingår som led i myndighetsutövning utövad av tillhandahållaren. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på omsättningen av de tjänster som avses i ärendet eftersom dessa

tjänster inte ingår i någon sökandes myndighetsutövning. RR har med liknande motivering fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2007 ref. 88 (II), som innebär att den tjänst en läkare tillhandahåller försäkringskassan vid ett s.k. avstämningsmöte inte ingår som ett led i myndighetsutövning.

RSV har i en skrivelse 1999-10-27, dnr 4965-97/900, uttalat sig i fråga om skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster. Av skrivelsen framgår bl.a. att skattskyldighet föreligger i de fall det kan anses vara fråga om tillhandahållande av varor eller tjänster på grund av privaträttsliga avtal. Detta gäller oavsett om ersättningens storlek är reglerad i författning. Som exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet nämns ordningshållning enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig att stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden utgör led i myndighetsutövning.

Ansökningsavgifter

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

Kopior och avskrifter m.m.

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

RSV har i en skrivelse 1999-09-23, dnr 9118-99/100, uttalat sig om mervärdesskatt på kopior av allmänna handlingar. Av skrivelsen framgår bl.a. som ett förtydligande att även för kommuner och landsting, och således inte bara för staten, gäller att mervärdesskatt inte ska påföras sådan avgift som tas ut för

tillhandahållande av kopior och avskrifter m.m. av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen.

Avgifter för varor och tjänster

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

Tillstånd

Skatteverket har i skrivelse 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111, angående en kommuns utdebitering av kostnad vid grävningstillstånd för allmän platsmark, bedömt att kommunen inte utövar myndighetsutövning när den ger tillstånd till grävningsarbetena. Tillståndet att gräva, och åtgärderna i samband därmed, sker på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur. Kommunen tillhandahåller ledningsägaren en tjänst som avser tillståndet att gräva. Denna tillståndsgivning är yrkesmässig.

EG-domstolen uttalade i målet C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, att anslutningen av en enskild fastighet till det fasta vattenledningsnätet är en del av tjänsten att tillhandahålla vatten som omfattas av uppräkningen i mervärdesskattedirektivets bilaga I av sådana verksamheter som alltid ska anses yrkesmässiga även om de bedrivs av offentliga organ. Ett offentligrättsligt organ som tillhandahåller sådana anslutningar kan därför inte undantas från ekonomisk verksamhet på grund av sin egenskap av offentligrättsligt organ.

7.4.3.2 Offentligrättsliga organ

Av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet framgår att det ska vara fråga om ett offentligrättsligt organ för att verksamhet som bedrivs genom myndighetsutövning ska kunna undantas från yrkesmässighet.

Tolkas enligt nationella regler

Av EG-domstolens dom i de förenade målen 231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, framgår att vilka som ska tolkas som offentligrättsliga myndigheter avgörs av varje lands nationella lagstiftning. EG-domstolen har även i domen C-4/89, Carpaneto Piacentino, slagit fast att åtskillnad mellan offentlig och privat verksamhet endast kan göras på grundval av det rättsliga system som tillämpas på offentliga organ i den nationella lagstiftningen. Det är således upp till respektive medlemsland att klassificera vilka verksamheter som omfattas av den offentligrättsliga verksamheten som medför undantag från ekonomisk verksamhet i ljuset av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt ML har begreppet offentligrättsligt organ begränsats till staten, ett statligt affärsverk eller en kommun (4 kap. 7 § ML).

Bolag kan inte omfattas

Det särskilda yrkesmässighetsbegreppet är inte tillämpligt på andra än statliga eller kommunala myndigheter. Om en verksamhet som i sig innefattar myndighetsutövning bedrivs i bolagsform, bedöms yrkesmässigheten enligt de vanliga kriterierna. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas AB Svensk Bilprovning och AB Statens Anläggningsprovning. Att bolag inte kan omfattas av 4 kap. 7 § ML framgår även av Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111.

EG-domstolen har i målen C-276/97 m.fl., de s.k. vägtullsmålen, ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet, medan motsvarande avgiftsuttag av privaträttsliga subjekt skulle beskattas.

Om en kommun överlämnar hantering av en kommunal angelägenhet i enlighet med kommunallagen åt ett privat företag omfattas inte detta privata företag av begreppet ”kommun” i kommunallagens mening och därmed inte heller av begreppet ”kommun” i mervärdesskattelagens mening. Således kan inte detta privata företag omfattas av undantaget från yrkesmässighet. Detta gäller även om det privata företaget är helägt av kommunen eller om det privata företaget utför sådan myndighetsutövning som delegerats av t.ex. kommun.

EG-domstolens mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, handlade om uppbörd av skatt som utfördes av särskilda uppbördsmän på uppdrag av den lokala skatteförvaltningen. Domstolen ansåg inte att denna verksamhet kunde undantas från ekonomisk verksamhet när denna verksamhet delegerats till privata företag.

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet regleras i lagen (1981:1363) om notarius publicus och förordningen (1983:327) om notarius publicus. Det är här fråga om sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet.

7.4.3.3 Konkurrensregeln

Konkurrensregeln i ML

Den 1 januari 2008 infördes som en anpassning till mervärdesskattedirektivets bestämmelser en konkurrensregel i 4 kap. 7 § 2 st. ML. Bestämmelsen innebär att det kan bli aktuellt att anse en verksamhet som staten, ett statligt affärsverk eller en

kommun bedriver som yrkesmässig verksamhet om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Detta trots att omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Denna konkurrensregel blir aktuell att tillämpa endast om myndigheten bedriver någon ekonomisk verksamhet som skulle anses yrkesmässig om inte undantaget för myndighetsutövning i 4 kap. 7 § 1 st. ML fanns.

Mervärdes-skattedirektivet

Enligt artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet ska ett offentligträttsligt organ inte anses som beskattningsbar person när det gäller verksamhet som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentlig myndighet. I artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet finns dock ett undantag från detta vid konkurrens. Denna regel innebär att när offentligrättsliga organ bedriver verksamhet eller genomför sådana transaktioner enligt ovan, ska de ändå anses som beskattningsbara personer i vissa fall. Detta gäller om verksamheterna eller transaktionerna skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen om de behandlades som icke beskattningsbara personer.

EG-domstolen har i målet C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, tolkat konkurrensvillkoret som finns i artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Domstolen fann att en enskild skattskyldig som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ kan åberopa artikeln för att göra gällande att dennes rättigheter har åsidosatts, eftersom det offentligrättsliga organet är befriat från mervärdesskatt eller har beskattats för lågt.

I mål C-408/06, Götz, ansåg EG-domstolen att den omständigheten att ett försäljningsställe för mjölkkvoter behandlades som en icke skattskyldig person inte medförde någon konkurrenssnedvridning, eftersom försäljningsstället i ett sådant fall som målet gällde inte hade någon konkurrens med privata näringsidkare.

I C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., har EG-domstolen ansett att frågan ska avgöras utifrån konkurrensläget inom hela det område inom vilket myndigheten bedriver verksamhet utan uppdelning på flera olika lokala delmarknader.

Angående begreppet konkurrenssnedvridning uttalar domstolen i punkt 60 att regeln inte ska tolkas restriktivt. Förutom faktisk konkurrens ska även beaktas potentiell konkurrens. Om en myndighets verksamhet på ett visst område avskräcker

privata aktörer från att starta verksamhet har konkurrensen i och med det snedvridits.

Skatteverket har i skrivelsen 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111, behandlat hur konkurrensregeln ska tolkas med anledning av C-288/07, Isle of Wight Council m.fl. När det gäller att avgöra om betydande snedvridning av konkurrensen föreligger ska en bedömning i första hand göras utifrån verksamheten som sådan. Det innebär att bedömning ska göras om det kan förekomma att ett eller flera offentligrättsliga organ inom en viss verksamhet i Sverige konkurrerar med privaträttsliga subjekt. Verksamhet där det kan finnas en konkurrenssituation mellan offentligrättsliga och privaträttsliga aktörer på marknaden inom landet ska kunna omfattas av 4 kap. 7 § 2 st. ML. Bedömningen ska göras utifrån verksamheten som sådan inom hela landet och inte någon annan geografiskt begränsad marknad. Om betydande snedvridning av konkurrensen föreligger inom en viss verksamhet till någon del i landet ska all sådan verksamhet anses yrkesmässig även om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning. Vid bedömning om det föreligger en sådan konkurrenssituation som kan omfattas av bestämmelsen ska även potentiell konkurrens beaktas. Orsaken till detta är att det inte behöver föreligga en faktisk konkurrens utan det räcker att det ska kunna leda till en sådan enligt 4 kap. 7 § 2 st. ML. För att det ska kunna föreligga en potentiell konkurrens måste denna vara verklig. Att så är fallet kan stödjas genom någon form av objektiva omständigheter, t.ex. en marknadsundersökning, eller andra objektiva indicier som kan visas. En rent fiktiv konkurrens innebär således inte att 4 kap. 7 § 2 st. ML kan tillämpas.

Med betydande snedvridning av konkurrensen avses en icke försumbar konkurrenssnedvridning.

Parkeringsavgifter

RR har förklarat, RÅ 2003 ref. 99, att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift omfattades av undantag från yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § ML. Därmed förelåg inte skattskyldighet för dessa tillhandahållanden vid den tidpunkt RR hade att bedöma frågan. Sverige hade, när RR meddelade sin dom, inte infört konkurrensregeln.

Av Skatteverkets skrivelse 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111, framgår att eftersom parkeringsverksamhet är konkurrensutsatt i Sverige idag föreligger yrkesmässighet för samtliga offentligrättsliga organs tillhandahållanden av

parkeringsplatser i Sverige oavsett om det är tomtmarksparkering eller gatuparkering. Det följer av lagändringen den 1 januari 2008 och EG-domstolens tolkning av konkurrensregeln i C-288/07, Isle of Wight Council m.fl.

Av Skatteverkets skrivelse 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, framgår att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på kvartersmark eller i parkeringshus inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Sådan verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 6 § ML och medför skattskyldighet för mervärdesskatt för kommunen.

7.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten

7.5.1 Kost åt personal

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig enligt 4 kap. 2 § ML när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML.

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

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas vidare i avsnitt 31.4.

7.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

7.5.2.1 Allmänt om undantagets omfattning

Yrkesmässigheten för allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan, är begränsad genom en särskild bestämmelse i 4 kap. 8 § ML som hänvisar till de regler som gäller vid inkomstbeskattningen. Detta innebär att en verksamhet bedriven av en ideell förening eller registrerat trossamfund, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. respektive 14 § IL, inte heller beskattas enligt ML eftersom verksamheten inte är yrkesmässig i mervärdesskattehänseende. Allmännyttiga ideella

föreningar beskattas enligt 7 kap. 7 § IL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver.

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund. Ideella föreningar som inte är allmännyttiga och därmed inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

Direktivet

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML har ingen motsvarighet i mervärdesskattedirektivets regler om beskattningsbar person. Mervärdesskattedirektivet har i stället ett antal undantag från skatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset i artikel 132. Se nedan angående direkt effekt.

Allmännyttig ideell förening enligt IL

För att en ideell förening och ett registrerat trossamfund ska anses som allmännyttig krävs att samtliga följande krav är uppfyllda

- ändamålet ska vara huvudsakligen allmännyttigt,
- ändamålet ska tillgodoses i verksamheten,
- avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster ska till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten,
- medlemsantagningen ska vara öppen,
- medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Allmännyttigt ändamål

Att en förenings ändamål ska vara allmännyttigt innebär att föreningen i enlighet med 7 kap. 4 § IL ska främja rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Enligt 7 kap. 8 § IL räknas även religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller liknande ändamål som allmännyttigt. Äldre folketshus- och folketsparkföreningar (enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar), med främsta ändamål att tillhandahålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

Fullföljdskravet – minst 80 %

Det allmännyttiga ändamålet ska fullföljas genom att minst 80 % av nettoavkastningen ska användas för detta sett över en femårsperiod. Medlemsintagningen ska vara öppen. Detta innebär att en onaturlig begränsning av medlemskap inte tillåts. Exempel på onaturlig begränsning är att en förening med kulturellt ändamål tillåter endast manliga medlemmar.

Verksamhet med naturlig anknytning

Allmännyttiga ideella föreningar beskattas enligt 7 kap. 7 § IL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver. Om villkoren för begränsad skattskyldighet för rörelseinkomster är uppfyllda undantas rörelseverksamheten från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

Verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga delen anses ha naturlig anknytning till denna, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Med ”av hävd” menas verksamhet som av tradition har finansierat det slag av allmännyttig verksamhet som föreningen bedriver. Som exempel kan nämnas bingo, lotterier och fester som anordnas av idrottsförening.

Närmare redogörelse för vad allmännytta innebär finns i Skatteverkets Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327). Vad som där anförs gäller i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund.

Restaurang-verksamhet

KR i Jönköping har i dom 2007-11-15, mål nr 1818-07, funnit att verksamheten inte var undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL på ett sådant sätt att verksamheten var undantagen från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML. I aktuellt ärende var det fråga om en studentkår som med anställd personal bedrev en restaurang i hyrda lokaler med betydande omsättning. Allmänheten kunde besöka restaurangen på samma villkor som studenterna. KR ansåg sammantaget att restaurangen bedrevs stadigvarande och under ungefär likartade former som annan näringsverksamhet. Verksamheten ansågs därför på grund av arten och omfånget inte som ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 7 kap. 8 § IL eller ha annan naturlig anknytning till sådant ändamål. Det hade heller inte gjorts gällande att verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för studentkåren.

Redovisnings-verksamhet

KR i Jönköping har i dom 2007-02-07, mål nr 1718-1719-06, ansett att en allmännyttig ideell förening bedrev två självständiga verksamheter (förvärvskällor) varav den ena utgjorde näringsverksamhet enligt IL. Denna verksamhet var därmed även yrkesmässig enligt ML. Föreningens huvudsakliga verksamhet var att bedriva studieverksamhet. För inkomster hänförliga till denna del var föreningen befriad från inkomstskatt. Frågan i målet var hur de redovisningstjänster som föreningens anställda utförde åt andra juridiska personer skulle klassificeras. Enligt domstolen kunde inte redovisningsverksamheten, mot bakgrund av hur denna bedrevs, anses ha naturlig anknytning till föreningen allmännyttiga ändamål. Den kunde inte heller anses utgöra en hävdvunnen förvärvskälla. Redovisningsverksamheten kunde inte anses ingå i samma självständiga näringsverksamhet då det saknades inre samband. Det var således fråga om två självständiga näringsverksamheter där föreningen var skattskyldig för redovisningsverksamheten.

Krematorie-verksamhet m.m.

En församlings begravningsverksamhet, däribland kremering och transport av den avlidnes aska, anses enligt Skatteverket i skrivelse 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111, ha naturlig anknytning till församlingens religiösa ändamål enligt 7 kap. 7 § IL. En församlings begravningsverksamhet är därmed inte yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. Däremot anses försäljning av överskottsvärme från krematorier inte ha sådan anknytning till församlingens religiösa ändamål. Försäljningen sker i konkurrens med andra tillhandahållare på marknaden. En sådan försäljning kan enligt Skatteverket varken vara ett direkt led i församlingarnas religiösa verksamhet eller ha någon annan naturlig anknytning till det religiösa ändamålet. Skatteverket anser dock att försäljningen ingår i samma självständiga näringsverksamhet (förvärvskälla) som begravningsverksamheten.

Huvudsaklighets-kravet – 75 %

Om det i en förvärvskälla av denna anledning finns både verksamhet som kan undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL, t.ex. begravningsverksamhet, och verksamhet som inte kan undantas, t.ex. försäljning av överskottsvärme, får beskattningen avgöras genom en huvudsaklighetsbedömning. Enligt Skatteverkets skrivelse 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111, innebär en huvudsaklighetsbedömning att om inkomsten av förvärvskällan till minst 75 % kommer från verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 7 § IL ska inkomsten från förvärvskällan i sin helhet

undantas från beskattning. Om däremot inkomsten från den verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 7 § IL, inte uppgår till 75 % av förvärvskällans totala inkomster, kommer inga inkomster i förvärvskällan att omfattas av undantaget i 7 kap. 7 § IL. Detta innebär att endera är ingen del av förvärvskällan yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML eller så är hela förvärvskällan yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

Direkt effekt

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-11 ansett att en allmännyttig ideell förening bedrivit ekonomisk verksamhet enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML stämmer inte överens med den uppbyggnad och systematik som används i mervärdesskattedirektivet. Regeln i ML är subjektsinriktad medan mervärdesskattedirektivet präglas av ett transaktionstänkande med undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster. Dessa skillnader leder till att en tillämpning av undantaget i 4 kap. 8 § ML och direktivets bestämmelser kan leda till olika beskattningsresultat. Bestämmelsen i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet är enligt SRN:s mening så klar och precis samt ovillkorlig att den får anses uppfylla villkoren för när en bestämmelse ska ha direkt effekt.

Föreningen hade åberopat den direkta effekten av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet för att hävda sin skyldighet att betala mervärdesskatt. Med hänsyn till att mervärdesskattesystemet, är sådant att det kan vara förmånligt att vara skattskyldig bör det förhållandet att fråga är om att ålägga skattskyldighet inte leda till en annan bedömning än att de aktuella bestämmelserna kan ges direkt effekt. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML enligt SRN.

7.5.2.2 Allmännyttig ideell förenings innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av Skatteverket har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som framgår av 4 kap. 8 § ML. I övrigt gäller följande.

Innehav av näringsfastighet anses inte som yrkesmässig verksamhet enligt ML, om föreningen är frikallad från skatt-

skyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 7 § IL. Om föreningen frikallas från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 21 § IL är däremot kravet på yrkesmässighet uppfyllt.

Villkoret för frikallelse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllt om fastigheten till övervägande del används i föreningens egen allmännyttiga verksamhet. Villkoret är också uppfyllt om inkomst hänförlig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för den ideella verksamheten.

Exempel på den senare grunden för befrielse är ”äldre” folketshusföreningars upplåtelse av samlingslokaler.

Skattefrihet vid inkomstbeskattningen enligt 7 kap. 7 § IL innebär att inkomster av fastigheten i övrigt inte heller anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Begränsningen av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML medför, när villkoren härför uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till mervärdesskatt för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska inte heller ske.

Om föreningen till mindre än hälften använder fastigheten i sin egen verksamhet anses däremot inkomsten komma från yrkesmässig verksamhet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska då också ske.

Exempel

En idrottsförening kan t.ex. äga en sporthall, använda 25 % själv, och hyra ut resten av hallen åt annan t.ex. någon som bedriver rörelse och är skattskyldig enligt ML för verksamhet med styrketräning, gym m.m. Föreningen har anställd personal för skötsel av fastigheten. Om byggnaden, är öppen för allmänheten, blir denna en skattefri specialbyggnad enligt 3 kap. 2 § FTL. Beskattning sker enligt IL för hyresinkomsten, medan det egna förmånsvärdet av lokal inte inkomstbeskattas.

Undantaget från skattskyldighet för egen lokal grundas inte på 7 kap. 7 § IL då mindre än övervägande del används i egen verksamhet. Härav följer att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte blir tillämpligt. Den egna användningen av fastigheten är inte

verksamhet i ML:s mening. Däremot är fastighetsinnehavet som sådant näringsverksamhet. Skatteplikt föreligger inte för egen användning och enligt ML:s allmänna bestämmelser inte heller för uthyrningen. Föreningen ska dock uttagsbeskattas för egna fastighetstjänster på fastigheten förutsatt att lönegränsen på 300 000 kr är överskriden (2 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan medges i detta fall, eftersom hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Skulle en annan hyresgäst i fastigheten bedriva sådan verksamhet som inte medför att frivillig skattskyldighet kan medges skulle uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 8 § ML för den del av fastigheten, som föreningen nyttjar för egen del och hyr ut till den andre hyresgästen.

7.5.2.3 Kyrklig verksamhet

Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, vilka vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt denna lag.

Kyrkogårdsförvaltning

Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats är undantagen från beskattning enligt 3 kap. 23 § 6 p. ML när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats. Enligt begravningslagen (1990:1144) åligger det församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan, eller om regeringen för särskilt fall så förordnar, kommun att hålla allmän begravningsplats.

För tjänster som mot ersättning utförs av präst eller annan officiant i samband med begravningar, dop, vigsel eller jämförlig kyrklig ceremoni får skattskyldighet i första hand bedömas enligt allmänna regler i ML. Det innebär att skattskyldighet föreligger när omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML.

Om tjänsterna som ett led i verksamheten tillhandahålls av ett registrerat trossamfund eller en ideell förening och motsvarande inkomster omfattas av befrielse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL föreligger inte skattskyldighet enligt 4 kap. 8 § ML för en sådan omsättning.

Uttagsbeskattning − kyrkobyggnader m.m.

Vissa kyrkobyggnader och till dessa anknutna fastigheter utgör självständiga rättssubjekt, närmast av stiftelsekaraktär och omfattas då av 7 kap. 15 § IL. Enligt Skatteverkets uppfattning kan uttagsbeskattning ske med stöd av 2 kap. 8 § ML.

Om undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 14 § IL är tillämpligt bör motsvarande begränsningar i fråga om förutsättningarna för uttagsbeskattning som gäller för allmännyttiga ideella föreningar vara tillämpliga, se avsnitt 7.5.2.1.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitten 6.6 och 11.4.

Kyrklig samfällighet

SRN har i förhandsbesked 2001-05-03 funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen ifråga har ansetts utgöra skilda skattesubjekt och omsättningarna har ansetts gjorda i yrkesmässig verksamhet. Sökanden överklagade förhandsbeskedet vad avsåg tillhandahållandet av vaktmästartjänster åt ett stift i samband med gudstjänster. RR ändrade förhandsbeskedet, RÅ 2002 not. 101, i den överklagade delen och fann att skattskyldighet inte förelåg för detta tillhandahållande.

Prästlönetillgångar

Inom Svenska kyrkan, som är ett registrerat trossamfund, finns ett antal organisatoriska delar som är självständiga juridiska personer. Bland dessa finns stiften som är Svenska kyrkans regionala organisationer. Prästlönetillgångarna ingår inte i trossamfundet utan är självständiga rättssubjekt av stiftelsekaraktär. Det är stiften som förvaltar prästlönetillgångarna. Skatteverket har i skrivelse 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, gjort bedömningen att den kostnadstäckning som stiften betingar sig avseende förmögenhetsförvaltningen enligt lag, dvs. när stiften agerar såsom förvaltare av tillgångarna å prästlönetillgångarnas vägnar, inte kan anses hänförlig till någon omsättning. Däremot är det fråga om omsättning när stiften handhar den löpande driften av prästlönetillgångarna.

Ekonomisk förening

I skrivelse 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111, anser Skatteverket att en ekonomisk förening som tillhandahåller kremering och transport av den avlidnes aska åt församlingar inom Svenska kyrkan får anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML. Om föreningen även är säljare av överskottsvärme ingår också denna försäljning i den yrkesmässiga verksamheten.

7.6 Samfälligheter

En samfällighet är en fastighetsbildning som kan förvaltas antingen av fastighetsägarna gemensamt eller av en särskild

för ändamålet bildad förening. En sådan förening är en juridisk person som kan bli skattskyldig för mervärdesskatt. I en ägarförvaltad samfällighet kan delägare bli skattskyldiga.

Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (jfr RÅ 1970 Fi 1465, RÅ 83 1:26 och RÅ 86 not. 675).

Utåtriktad verksamhet finns

Om däremot samfälligheten tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses föreligga vilka, om de är skattepliktiga, medför skattskyldighet om de görs i en yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ 79 1:15).

I ett förhandsbeskedsärende ansåg RR, RÅ 202 ref. 13, att en vägsamfällighetsförenings verksamhet med upplåtelse av väg åt utomstående mot ersättning av 40 000 kr under ett år, var yrkesmässig och att föreningen var skattskyldig för omsättningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör det inte anses som en yrkesmässig verksamhet då en ägarförvaltad samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning för ersättningar från utomstående. Av RÅ 2002 ref. 13 framgår dock att en ersättning om 40 000 kr från utomstående inte utgör mindre omfattning eftersom yrkesmässig verksamhet ansågs föreligga i detta fall.

Skattskyldighet för respektive delägare

Om en ägarförvaltad samfällighet får ersättning från utomstående i sådan omfattning att verksamheten anses yrkesmässig blir det fråga om en fördelning av skattskyldigheten för delägarna på motsvarande sätt som avdragsrätten för ingående skatt fördelas enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, se vidare avsnitt 14.2.2. Yrkesmässigheten får i dessa fall bedömas enskilt för varje delägare.

8 Skattesubjekt

8.1 Allmänt

Såväl fysiska som juridiska personer kan utgöra skattesubjekt och vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala mervärdesskatt till staten. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga. För vissa juridiska personer gäller speciella regler. Området skattesubjekt finns också behandlat i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 34.

8.2 Företagsformer m.m. som beskrivs i 6 kap. ML

8.2.1 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Handels- och kommanditbolag

Handelsbolag utgör ett särskilt rättssubjekt. Kommanditbolag är ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller enligt 6 kap. 1 § ML att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML. Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret, 1 kap. 1 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). För att ett handelsbolag ska uppkomma enligt lagen ställs således två krav, dels att det finns ett avtal mellan bolagsmännen, dels att registrering har skett. I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

> ”En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska

> utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen."

Av 1 kap. 4 § HBL framgår att ett handelsbolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Bolagets rättskapacitet uppkommer vid registreringen i handelsregistret, på samma sätt som för aktiebolag enligt 2 kap. 25 § ABL och ekonomiska föreningar enligt 1 kap. 2 § 2 st. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Ett handelsbolag upphör att vara en juridisk person med rättskapacitet när bolaget är upplöst. För att ett handelsbolag ska anses vara upplöst krävs att en skriftlig skifteshandling upprättas enligt 2 kap. 36 och 44 §§ HBL.

Vinstandelar från kommanditbolag

I ett flertal domar och förhandsbesked har RR respektive SRN behandlat frågan om delägares tillhandahållande av tjänster åt ett handelsbolag utgör omsättning eller tillskjutande av arbetsinsatser m.m. enligt bolagsavtalet. Förutsättningarna i de enskilda fallen är delvis olikartade. Avtal och faktiska omständigheter har avgjort bedömningarna. I ett förhandsbesked 1999-10-12 fann SRN att ett aktiebolag inte var skattskyldigt enligt ML då aktiebolagets enda verksamhet skulle bestå i att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare. Aktiebolaget skulle erhålla ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a conto-betalningar varje månad. Någon fakturering skulle inte ske från aktiebolaget till kommanditbolaget. SRN fann att aktiebolaget inte kunde anses verksamt i kommanditbolaget i vidare utsträckning än som följde av förpliktelserna enligt kommanditbolagsavtalet. Aktiebolaget skulle således inte i mervärdesskattehänseende omsätta tjänster varför skattskyldighet inte kunde uppkomma för aktiebolaget.

I ett förhandsbesked 2000-01-17 ansåg SRN att ett bolag som ingick som komplementär i ett kommanditbolag inte var skattskyldigt för sina tillhandahållanden gentemot kommanditbolaget. Omständigheterna var de att komplementären var den ende av bolagsmännen i kommanditbolaget som var ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Från

kommanditbolaget erhöll komplementären ett förvaltningsarvode. SRN uttalade bl. a. följande:

> ”Att en komplementär i ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget och sina förvaltningsbefogenheter i enlighet med avtalet mellan bolagsmännen att driva verksamhet med vinstfördelning, deltar i förvaltningen genom eget arbete, eller, då delägaren är en juridisk person, genom arbete utfört av en anställd eller annan såsom representant för den juridiska personen, innebär normalt inte att han skall anses handla för egen utan för bolagets räkning. Reglerna om handelsbolag utgår för övrigt bl.a. ifrån att bolagsmännen genom egna arbetsinsatser aktivt deltar i bolagets verksamhet. Detta principiella synsätt gäller även den situation som är aktuell i detta ärende, nämligen när endast en av bolagsmännen skall vara ansvarig för förvaltningen av bolagets verksamhet.”

RR har 2001-10-17, mål nr 4453-2000, fastställt ett förhandsbesked (jfr RÅ 2001 ref. 60), som behandlade frågan om skattskyldighet skulle föreligga för ett antal aktiebolag som var delägare i ett kommanditbolag genom vilket advokatverksamhet skulle bedrivas. Utåt skulle advokatverksamheten bedrivas i kommanditbolaget. Aktiebolagen skulle enligt avtal tillhandahålla advokater till kommanditbolaget. Aktiebolagen och dess ägare skulle inte få bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget. För av varje advokat utfört arbete skulle kommanditbolaget månatligen utbetala ett i förväg bestämt belopp till aktiebolagen. Vad som därefter vid årets slut kunde återstå av resultatet i kommanditbolaget skulle i huvudsak fördelas lika mellan aktiebolagen. SRN fann att ”Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägareavtalet och är en förutsättning för bolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses tillhandahålla kommanditbolaget några tjänster när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för dettas räkning”. SRN fann att skattskyldighet inte förelåg för aktiebolagen. SRN har kommit till samma slutsats i ytterligare förhandsbesked 2003-04-24 och i ett av RR fastställt förhandsbesked RÅ 2005 ref. 19) samt 2004-02-10. Aktiebolagen som var delägare i kommanditbolagen

ansågs inte tillhandahålla några tjänster och var därmed inte skattskyldiga för mervärdesskatt.

Det ska i sammanhanget nämnas att det omvända förhållandet där advokatverksamhet bedrivs i olika handelsbolag men där tjänsterna faktureras kund via ett gemensamt ägt aktiebolag utgör skattepliktig omsättning enligt SRN:s förhandsbesked 2003-01-23. RR har fastställt ett annat förhandsbesked, RÅ 2007 ref. 6, enligt vilket en grundläggande förutsättning för att det ska anses vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget och inte en omsättning till bolaget att en bolagsman i denna sin egenskap antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. SRN anser att en sådan situation inte föreligger när en utomstående person, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt handelsbolaget.

Omsättning till handelsbolag

I ett förhandsbesked 2005-06-23 ansåg SRN att bolagsmännens tillhandahållanden till sitt handelsbolag mot ersättning utgjorde självständiga omsättningar i bolagsmännens egna verksamheter. Förutsättningarna i det ärendet var att en byggnad ska uppföras av delägarna i handelsbolaget i syfte att bolaget i första hand ska bli ägare till den. Av handlingarna framgick inte att fastigheten efter uppförandet ska ingå i någon av bolaget bedriven verksamhet. För uppförandet erhåller delägarna ersättning av medel som upplånats från externa långivare eller en av delägarna. Vad bolagsmännen här uppbär för sina tillhandahållanden är således, enligt SRN, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknade art som varit föremål för RR:s bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för omsatta varor och tjänster. Sökanden överklagade förhandsbeskedet, men återkallade senare sin talan.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2008 not. 19, gällande frågan om en mervärdesskattegrupp är skattskyldig för förvärv av tjänster som tillhandahålls från en utländsk handelsbolagsdelägare till ett HB som är medlem i mervärdesskattegruppen. Bolaget X AB som är grupphuvudman i en mervärdesskattegrupp äger gemensamt med Y AS, etablerad i utlandet, ett handelsbolag Z HB som ingår i mervärdesskattegruppen. Enligt bolagsavtalet ska Z HB tillhandahålla IT-tjänster till företag verksamma inom försäkringsbranschen. Enligt bolagsavtalet sköts förvaltningen av Z HB av delägarna samt av anställd personal. I förvaltningen ingår bl.a. att Y AS i

egenskap av bolagsman ska tillhandahålla IT-tjänster. Mervärdesskattegruppen ansågs skattskyldig för tjänster som tillhandahålls från den utländske handelsbolagsdelägaren till handelsbolaget som är medlem i mervärdesskattegruppen.

EG-domstolen har i målet C-23/98, Heerma, ansett att en delägare i ett bolag bildat enligt nederländsk lag agerade som en självständig beskattningsbar person i avtal om uthyrning av en honom tillhörig byggnad åt bolaget.

Transaktioner mellan delägare och HB/KB

Skatteverket har i skrivelse 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111, behandlat frågan om ett tillhandahållande av en vara eller tjänst i utbyte endast mot en viss del av bolagets framtida resultat är en omsättning enligt ML. I ett sådant fall erhåller delägaren inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet. Om delägaren tillhandahåller bolaget en vara eller en tjänst mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning enligt ML.

EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. En EEIG är skattesubjekt enligt ML. Liksom för handelsbolag gäller att något eget kapital inte krävs och att medlemmarna är solidariskt ansvariga för skulderna. Medlemmarna ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Ändamålet är att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att bedriva egen näringsverksamhet. I det avseendet finns en viss likhet med en ekonomisk förening. En EEIG ska registreras i den stat där den har sitt säte enligt avtalet. Den bildas genom att medlemmarna ingår avtal om bildandet och låter registrering ske. Rättskapacitet erhålls från dagen för registrering. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

Av artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår att en EEIG, vilken levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag till medlemmar i grupperingen eller till tredje parter, ska vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Förordningen trädde i kraft den 1 juli 2006. Motsvarande reglering finns i 6 kap. 1 § ML.

8.2.2 Enkla bolag

8.2.2.1 Allmänt

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Verksamheten får, men måste inte, avse näringsverksamhet. Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet, 6 kap. 2 § ML.

Representant-redovisning

Efter ansökan av samtliga delägare får Skatteverket enligt 23 kap. 3 § SBL besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt. Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan Skatteverket kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 29.

Flipperspel/ Lotterier

I ett förhandsbesked 1995-06-09 ansåg SRN att det förelåg ett enkelt bolag när en lokalinnehavare och en utställare av flipperautomater hade överenskommit att gemensamt bedriva spelverksamhet och dela intäkterna därav. I förhandsbesked 2005-05-16 ansåg SRN att ett aktiebolag som förvärvat rättigheterna till ett lotteri och ställde dem till förfogande i ett samarbete med tre organisationer bedrev skattefri lotteriverksamhet i enkelt bolag med organisationerna.

I det enskilda fallet måste det med ledning av avtalet avgöras om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 5.3.11.5.

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV berört en fråga om enkelt bolag kan anses föreligga i vissa fall i

samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas. RSV konstaterar bl.a. att tolkningen av de olika avtalen mellan Svenska spel och restauratörerna måste göras självständigt i varje enskilt fall.

Marknadsförings-tjänster

I förhandsbeskedet 2007-06-01 har sökandebolagen ingått avtal som betecknats enkelt bolag med fondkommissionärer om att förmedla s.k. strukturerade produkter. Ändamålet är enligt avtalen att främja avsättningen av produkterna samt marknadsföra och sälja produkterna. SRN ansåg att fondkommissionärerna tillhandahållits skattepliktiga tjänster. Förhandsbeskedet har överklagats av sökandena.

8.2.2.2 Konsortier

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggentreprenad. Ett konsortium är vanligtvis av tillfällig natur och de i konsortiet ingående företagen bedriver verksamhet med egen personal och med egen utrustning. Konsortiet saknar oftast tillgångar och skulder och har inte någon personal anställd.

Ett handelsbolag föreligger om konsortiet som bolag har förts in i handelsregistret.

Ett konsortium, som inte har förts in i handelsregistret, utgör således ett enkelt bolag. Om ett sådant konsortium har åtagit sig ett uppdrag, t.ex. att uppföra en anläggning, blir vart och ett av de i konsortiet deltagande företagen skattskyldigt till mervärdesskatt för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen tills vidare ska svara för redovisning och betalning av mervärdesskatt för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning i 23 kap. 3 § SBL.

I målet C-77/01, EDM, har EG-domstolen bl.a. uttalat att de arbeten som utförs av medlemmarna i ett konsortium i enlighet med konsortieavtalet och som svarar mot den avtalsenliga del som var och en av dessa har tilldelats inte utgör någon varuleverans eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. När en medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt nämnda avtal, och detta föranleder en betalning från de övriga medlemmarna, utgör detta extra arbete däremot en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

8.2.2.3 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

I ett fiskelag är som regel skepparen skattskyldig för fiskelagets inkomster, eftersom han uppbär inkomsterna av försäljningen samt står för kostnaderna för båtens drift.

Andra former för uppdelning av intäkter och kostnader i ett fiskelag kan dock förekomma. Sålunda har KR i Stockholm betraktat skepparen i ett fiskelag såsom skattskyldig endast för sin del av omsättningen i fiskelaget. Fiskelaget betraktas därvid som ett enkelt bolag (dom 1988-10-12, mål nr 631-1987).

När departementschefen i prop. 1992/93:137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

> ”Ofta drivs en och samma fiskeverksamhet av två bolag, av vilka det ena sedan gammalt utgjort ett enkelt bolag (fiskelaget) och det andra ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller båten. Ett fiskelag har ofta kort varaktighet eller består av en växlande personkrets. Bl.a. av dessa skäl torde på detta område det enkla bolaget med dess delade betalningsansvar för bolagsmännen utgöra en lämplig företagsform.”

Vattenförbund

Vattenförbund har enligt lagen (1976:997) om vattenförbund till uppgift att genom rensning, reglering eller andra vattenvårdande åtgärder främja ett från allmän eller enskild synpunkt ändamålsenligt utnyttjande av vattnet i vattendrag, sjö eller annat vattenområde. Ett vattenförbund är en juridisk person.

Av lagen om vattenförbund framgår bl.a. att de allmänna förvaltningskostnaderna kan täckas av en förbundsavgift som tas ut av medlemmarna och fastställs på förbundsstämma. Kostnaderna för verksamhet eller verksamhetsgren fördelas mellan medlemmarna efter andelstal. Andelstalen bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till vars och ens nytta eller intresse i övrigt av verksamheten eller till den omfattning i vilken han inverkar på vattenförhållandena.

Förbundets intäkter består av förbundsavgifter eller belopp motsvarande på medlemmarna fördelade faktiska kostnader. Dessa intäkter utgör inte sådan omsättning enligt ML för vilken skattskyldighet föreligger.

8.2.3 Konkursbon

6 kap. 3 § ML

Har en skattskyldig försatts i konkurs övergår skattskyldigheten till konkursboet efter konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 41.

8.2.4 Dödsbon

6 kap. 4 § ML

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet.

8.2.5 Staten och kommun

För såväl staten som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet.

Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning.

På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov.

En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (www.regeringen.se) fyra affärsdrivande verk; Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på staten och kommun i 1 kap. 16 § ML. Det framgår av 6 kap. 6 § ML att ett statligt affärsverk är skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som bedrivs av verket.

8.2.6 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för mervärdesskatt, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet.

Förmedlaren kan under dessa förutsättningar jämställas med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för sin egen förmedlingsersättning anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. En skattskyldig huvudman blir skyldig att redovisa utgående skatt på denna ersättning. Den

mervärdesskatten blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos förmedlaren. Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus eller återförsäljarrabatt som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. Den som t.ex. i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som beskrivits här.

Förmedling i eget namn

RR har ansett, RÅ 2003 ref. 39, att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML, se även avsnitten 13.3.2 och 29.4.1.2. Frågan om skatteplikt, skattskyldighet och skattesats ska således avgöras i varje led för sig vid förmedling i eget namn.

Försäljning av prenumerationer i eget namn

RR har ansett, RÅ 2002 ref. 113, att ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer inte tillhandahållit några förmedlingstjänster. RR lägger i domen vikt vid att det inte funnits något avtal mellan bolaget och förlaget om förmedling samt att risken för utebliven betalning och ansvaret i övrigt gentemot prenumeranterna visat sig ligga hos bolaget snarare än hos förlaget. Sammantaget förefaller graden av faktisk visad självständighet hos mellanmannen/förmedlaren lett till bedömningen att fråga var om ett tillhandahållande (varuförsäljning) och inte dessutom en separat förmedlingstjänst.

Oäkta kommissionärsföretag

Bestämmelser om ett annat slags, ibland såsom oäkta betecknat, kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 8.3.

Producentauktioner

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget enligt 6 kap. 8 § ML som en skattskyldig återförsäljare. Detta gäller vid bl.a. fiskeauktioner och

för sådana auktionsföretag som förmedlar försäljning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning. I dessa fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för fiskaren eller odlaren.

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen (Kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Där framgår att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av Kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

Auktionsförrättare

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig för mervärdesskatt, ska mervärdesskatt på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

8.3 Mervärdesskattegrupp

Bestämmelser om gruppregistrering till mervärdesskatt finns i 6 a kap. ML. En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

RSV har i skrivelse 1998-10-15, dnr 9115-98/900, beskrivit bestämmelserna om gruppregistrering. Av skrivelsen framgår att det är tre olika kategorier näringsidkare som kan ingå i en gruppregistrering. Det är för det första näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn, för det andra näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn och för det tredje näringsidkare som är kommissionärsföretag och

kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL.

Fackförbund

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2004 ref. 34, som behandlat vilka krav som kan ställas på en näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn. Ett fackförbund tillhandahöll administrativa tjänster till ett helägt försäkringsbolag. SRN ansåg att fackförbundet inte kunde ingå i en mervärdesskattegrupp med försäkringsbolaget eftersom fackförbundets huvudsakliga verksamhet inte var att tillhandahålla administrativa tjänster åt försäkringsbolaget.

Banker

RR har gjort bedömningen, RÅ 2005 not. 106, att ett antal finansiellt fristående banker på grund av nära organisatoriska och ekonomiska samband hade rätt att bilda en mervärdesskattegrupp.

Fast driftställe i Sverige

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige. RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2006 not. 29, vari SRN funnit att transaktioner inom gruppen inte är att anse som interna transaktioner inom ett enda företag när tillhandahållandena sker till eller från en utländsk filial till något av företagen inom gruppen. Skattskyldighet uppkommer således i ett sådant fall.

8.4 Skatteupplag

Från skatteplikt undantas import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv av varor som anges i 9 c kap. 9 § ML om dessa varor placeras i eller redan finns i ett skatteupplag. Vad som avses med skatteupplag framgår av 9 c kap. 3 § ML. För varje skatteupplag ska finnas en av Skatteverket godkänd upplagshavare. Upplagshavaren ska vara registrerad till mervärdesskatt för sin lagringsverksamhet.

Mervärdesskatt ska tas ut när en vara upphör att vara placerad i ett skatteupplag. Den som föranleder att varorna upphör att vara placerad i ett skatteupplag är skyldig att betala skatten.

Se vidare avsnitt 38.2. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 34.4.

8.5 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Bolaget anses enligt 2 kap. 4 § 1 st. ABL vara bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare. Bolagets styrelse ska härefter

inom sex månader anmäla bolaget för registrering. Först genom registreringen hos Bolagsverket får bolaget rättskapacitet. Innan bolaget har registrerats kan det enligt 2 kap. 25 § ABL inte förvärva rättigheter eller åta sig skyldigheter och det kan heller inte föra talan i domstol eller hos annan myndighet.

Bolaget kan dock bli ansvarigt efter registreringen för förpliktelser enligt åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 26 § ABL stadgas: ”När bolaget har registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildades.” KR i Stockholm har i dom 1972-06-05, mål nr 6278–6279-1971, prövat frågan om ett aktiebolags ansvarighet för åtgärder som vidtagits före registreringen. Målet gällde ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det registrerats. KR fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen.

Civilrättsligt ansvar för ett bolag uppkommer endast om bolaget registreras hos Bolagsverket. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt ansvariga för förpliktelserna (2 kap. 26 § ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett nytt aktiebolag som startar verksamheten efter bildandet, men före registreringen, kan bli skattskyldigt för mervärdesskatt. I mål C-137/02, Faxworld, har EG-domstolen berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

Ombildning

Retroaktivt byte av verksamhetsform (t.ex. överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag) har enligt praxis inte godtagits i mervärdesskattehänseende. RR ansåg i RR 1977 Ba 42 som gällde skattskyldighet vid efterbeskattning, att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomstbeskattningen, var skattskyldig till mervärdesskatt för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat mervärdesskattedeklarationer. Skattskyldigheten hade inträtt under den del av året då verksamheten bedrevs i enskild firma. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten kan därför inte överlåtas med retroaktiv verkan när t.ex. en enskild näringsverksamhet ombildas till aktiebolag. I RÅ 1987 ref. 115 beslutade RR att ett beslut om registrering enligt lagen om mervärdesskatt inte kan

utformas med retroaktiv verkan. Registreringen är en kameral åtgärd och gäller från och med beslutet därom.

I det fall någon har blivit skattskyldig och redovisningsskyldig utan att ännu vara registrerad föreligger enligt domen inte något hinder mot upprättandet av deklarationer och beskattningsbeslut avseende tid före registreringen. Skatteverket har i en skrivelse 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, behandlat frågor om retroaktiv företagsombildning. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 3.5.3.

Upplösta bolag

Aktiebolag som likviderats eller upplösts genom konkurs kan under vissa förutsättningar återfå partshabiliteten. Det gäller exempelvis om det framkommer ytterligare tillgångar som inte var kända då konkursen eller likvidationen avslutades. Konkursen eller likvidationsförfarandet kan under sådana omständigheter återupptas.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt.

Ett antal bolag ingående i samma koncern avsåg att gemensamt bilda ett handelsbolag som skulle utföra vissa tjänster åt koncernbolagen. Bolagen yrkade att handelsbolagets verksamhet, till den del den avsåg interna tjänster inom koncernen, inte skulle föranleda skattskyldighet. Handelsbolaget ansågs emellertid skattskyldigt även för den koncerninterna verksamheten (RSV/FB Im 1985:8).

Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler, se avsnitt 8.3. Angående omsättningsland för koncerninterna tjänster, se avsnitt 10.3.5.

Filialer och fasta etableringsställen

En juridisk person är ett enda skattesubjekt. Olika enheter inom ett och samma bolag utgör inte självständiga skattesubjekt i förhållande till varandra när varor eller tjänster tillhandahålls dem emellan. Det gäller när ett svenskt bolag har verksamhet inom olika enheter eller på olika orter inom landet eller ett fast etableringsställe i ett annat land. Det gäller också när ett utländskt bolag har ett fast etableringsställe eller en filial här.

Lagen (1992:160) om utländska filialer gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. En

filial är ett utländskt företags avdelningskontor med självständig förvaltning i Sverige. Enligt förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. ska utländska företag som vill bedriva näringsverksamhet i Sverige utan att registrera ett dotterbolag normalt registrera en filial hos Bolagsverket. När Bolagsverket registrerat filialen tilldelas den ett organisationsnummer men filialen är inte en separat juridisk person utan en del av det utländska företaget.

Enligt lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse 1 kap. 5 § förstås med filial ett avdelningskontor med självständig förvaltning varvid även ett utländskt kreditinstituts etablering av flera driftställen ska anses som en enda filial.

Begreppet filial ska inte förväxlas med det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe som är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Bedömningen av fast etableringsställe i mervärdesskattehänseende görs oberoende av juridisk form och eventuell filialregistrering. En självständig skattemässig bedömning ska göras. Enbart en filialregistrering innebär inte i sig att det finns ett etableringsställe här i landet även om det ofta är så att den som registrerar en filial också har en sådan etablering som anses utgöra ett fast etableringsställe enligt ML och mervärdesskattedirektivet. Se mer angående fast etableringsställe i avsnitt 40.2.

EG-domstolen konstaterade i målet C-210/04, FCE Bank, att ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat, som inte utgör någon självständig juridisk enhet, och som tillhandahålls tjänster av det bolag som det tillhör, inte ska anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som har fördelats på etableringsstället till följd av tillhandahållandet.

Europabolag

En annan associationsform, Europabolag (Societas Europaen), är införd i Europa och Sverige. Ett europabolag är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i aktiebolagsform. Bolaget är en juridisk person med aktiekapital fördelat på aktier. Sätet och huvudkontoret ska finnas i en och samma medlemsstat. Sätet kan flyttas från en medlemsstat till en annan utan att bolaget behöver avvecklas i den första staten och bildas på nytt i den andra. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning 2157/2001/EG och prop. 2003/04:112.

8.6 Panthavare

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

8.7 Samfällighet

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

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

Exempel på ändamål för vilka samfälligheter finns är anläggande och skötsel av enskilda vägar, vatten- och avloppsanläggningar, dikningar m.m. En samfällighet kan förvaltas av ägarna (ägarförvaltning). En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet enligt 14 § anläggningslagen (1973:1149).

Samfällighetsförening

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

En samfällighetsförening är slutligt bildad först sedan den registrerats. Först genom registreringen får föreningen rätt att förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter dvs. den blir en juridisk person. Samfällighetsföreningsregistret förs av den statliga fastighetsmyndigheten i länet. En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening. Av RÅ 2002 ref. 13, framgår att en samfällighetsförening som förvaltade en vägsamfällighet var skattesubjekt när skattskyldighet uppkom för upplåtelse av vägar åt utomstående.

I en ägarförvaltad samfällighet kan delägarna om de bedriver yrkesmässig verksamhet bli skattskyldiga för samfällighetens omsättning till utomstående.

Se vidare om yrkesmässighet i avsnitt 7.6 och avdragsrätt i avsnitt 14.2.2.

8.8 Ideella föreningar och trossamfund

Förening

En förening bildas genom att den antar stadgar och väljer styrelse. I och med detta är den en juridisk person som kan ha tillgångar, ansvara för skulder och andra förpliktelser och vara part inför t.ex. myndigheter och domstolar. Rättssubjekt, som betecknar sig som en förening, är i regel en förening. Det förekommer däremot att ett subjekt, som betecknar sig som en stiftelse, i verkligheten är en förening. Ett kännetecken på en förening är att den har medlemmar.

Ideell förening

För ideella föreningar finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening, som själv begär detta.

Till gruppen ideella föreningar räknas förening som inte är

- ekonomisk förening (SFS 1987:667),
- sambruksförening (SFS 1975:417),
- understödsförening (SFS 1972:262),
- samfällighetsförening (SFS 1973:1150 om förvaltning av samfällighet), jfr avsnitt 8.7,
- vattenförbund (SFS 1976:997), jfr avsnitt 8.2.2.3.

Trossamfund

Med registrerat trossamfund avses enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:1593) om trossamfund Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt denna lag. Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

Yrkesmässigheten för ideella föreningar och trossamfund behandlas i avsnitt 7.5.2.

9 Beskattningsland – varor

9.1 Allmänt om internationell handel med varor

9.1.1 Inledning

Vid beskattning av internationell handel med varor är det viktigt att avgöra i vilket land en omsättning (transaktion) ska anses ha ägt rum. Enligt EG:s regler ska beskattning nämligen som huvudregel ske i det land i vilket en transaktion har ägt rum.

Det finns emellertid undantag från denna princip och det gäller vid handel med varor som transporteras mellan EG-länder. Under vissa förutsättningar beskattas inte omsättningen av en vara utan det är i stället förvärvet av varan som utgör den s.k. beskattningsgrundande händelsen. En sådan transaktion är därför undantagen från skatteplikt i omsättningslandet och beskattas i stället som ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF) i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt eller i varans destinationsland.

Omsättnings- respektive beskattningsland

Ovanstående innebär att vid handel med varor är begreppen omsättningsland och beskattningsland inte alltid samma sak. En vara kan anses omsatt i ett EG-land (omsättningsland) men beskattas i ett annat EG-land på grund av bestämmelserna om GIF (beskattningsland).

Beskattningsland

I den svenska lagstiftningen finns regler om omsättningsland i 5 kap. ML. Som regel ska en omsättning som har ägt rum i Sverige enligt reglerna i detta kapitel också beskattas i Sverige. Det innebär motsattsvis att om omsättningen inte har ägt rum i Sverige så är det i regel inte möjligt att beskatta transaktionen i Sverige. Från principen om beskattning i omsättningslandet finns följande undantag.

– Även om en vara är omsatt i Sverige enligt 5 kap. ML så kan omsättningen vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Förutom de allmänna undantagen i 3 kap. finns speciella undantag som avser omsättning av varor till andra EG-länder. Hit hör t.ex. sådana transaktioner som är omsatta i Sverige

men som undantas från beskattning i Sverige på grund av att de ska beskattas i destinationslandet som ett GIF.

– Även om en vara inte är omsatt i Sverige enligt reglerna i 5 kap. ML så ska beskattning ske i Sverige om inköpet eller överföringen av varan till Sverige utgör ett GIF enligt 2 a kap. ML. Även vid GIF kan det dock föreligga undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

Destinations-principen

Vid export, dvs. försäljning av varor som levereras till länder utanför EG, är den så kallade destinationsprincipen tillämplig. Det innebär att försäljningen sker utan mervärdesskatt i det land inom EG från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i destinationslandet.

Även vid handel mellan EG-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas det system som framgår ovan, dvs. att omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av köparens förvärv sker i destinationslandet genom att köparen gör ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). Denna ordning för beskattning av handel mellan medlemsländer är en övergångsordning (se artikel 402 i mervärdesskattedirektivet). Tanken är att övergångsordningen ska ersättas av en slutlig ordning, som i princip innebär att beskattning ska ske i ursprungslandet. Kommissionen ska vart fjärde år från dagen för antagandet av mervärdesskattedirektivet lämna en rapport till Europaparlamentet och rådet som ska pröva om villkoren för en övergång till den slutliga ordningen är genomförbar. Detta innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla.

Ursprungs-principen

Destinationsprincipen tillämpas dock inte fullt ut. I vissa fall sker beskattning enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EG-länder, dvs. beskattning sker i det land där säljaren finns. Det gäller bl.a. varor som förs hem av resenärer och oftast även när det är fråga om mindre varuförsändelser till privatpersoner och andra icke skattskyldiga förutsatt att det inte är fråga om nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

Beskattnings-grundande händelse

För att uppnå beskattningsresultat i linje med ovan nämnda principer gäller vid handel inom EG att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse. Om omsättningen

utgör den beskattningsgrundande händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av omsättningen är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning, se vidare avsnitt 4.3.1.2. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt till undvikande av dubbelbeskattning. I ML finns stadgande om sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

Vinstmarginal-beskattade varor

EG-varuförsäljning och gemenskapsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 33.6.

9.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner

EG:s mervärdesskatteområde

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML samt 1 a § MF). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör mervärdesskatteområdet. Se avsnitt 1 och bilaga 2.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande regler om territoriellt tillämpningsområde finns i artiklarna 5–8 i mervärdesskattedirektivet.

Luft-/havsterritorium

Varje medlemsland har fastställt vad som utgör det landets havs- respektive luftterritorium. De regler som allmänt gäller för sjö- och luftterritorium gäller även skatterättsligt vid tolkningen enligt mervärdesskattedirektivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svenskt mark- och sjöterritorium.

Definition av export, införsel och import

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EG-land eller utanför EG. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EG, dvs. i eller till ett tredjeland utgör enligt 1 kap. 10 § ML export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom eller utom EG.

Med import ska förstås införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML).

9.1.3 Vara eller tjänst

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla. Med tjänst förstås allt annat. I normalfallet torde det inte vara några problem att avgöra om tillhandahållandet avser vara eller tjänst. Det kan dock uppstå situationer då det måste avgöras om tillhandahållandet ska ses som vara eller tjänst. Ett exempel på detta är tillhandahållande av reparationstjänster eller byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst.

Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster som sker elektroniskt. Vid elektronisk handel kan en beställning över elektroniska nät resultera antingen i en leverans på elektronisk väg (online), dvs. med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (offline), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Leverans online, alltid tjänst

Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras online är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Leveranser online brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst.

Försäljning eller uthyrning av publikationer, bilder, CD-skivor och videofilmer på datadiskett, CD-ROM-skiva eller videokassett är enligt praxis att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet online är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Omsättningsland för dessa tjänster bestäms normalt utifrån 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 10.3.5. Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Del av riktlinjen motsvaras av artiklarna 11 och 12 i

rådets förordning (EG) nr 1777/2005 samt bilaga I till densamma. Förordningen gäller fr.o.m. den 1 juli 2006.

När det gäller ADB-program görs åtskillnad mellan standardprogram och skräddarsydda program. Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet online är det fråga om omsättning av en tjänst, se avsnitt 10.3.5.

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

Verktyg – underordnat tillhandahållande

KR i Göteborg har i dom 2005-12-30, mål nr 7561-03 och 7563-03, funnit att kostnader för att ta fram ett verktyg i vissa fall kan anses som underordnat varan. Frågan gällde kostnader för framtagning av verktyg som inte levererats till kunden i annat EG-land. Verktyget togs fram efter instruktioner av kunden och användes uteslutande för att tillverka visst antal av viss vara. Varorna såldes till annat EG-land. Kostnaden för verktyget var att anse som en kostnadskomponent som ingick i priset för den av verktyget tillverkade varan och därmed underordnad varan.

9.1.4 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om det i ett enskilt fall inte i förväg är klart vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen m.m. är det viktigt att gå systematiskt tillväga för att komma fram till vilka bestämmelser som ska tillämpas för att rätt beskattningsresultat ska uppnås.

Börja med omsättningsland

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Om omsättningen har skett i Sverige enligt 5 kap. ML kan det därefter vara lämpligt att undersöka om något av undantagen i 3 kap. ML är tillämpligt, t.ex. de undantag som avser omsättning av varor som transporteras till andra EG-länder. Om omsättningen däremot inte har skett i Sverige gäller det att undersöka om beskattning ändå ska ske i

Sverige på grund av att bestämmelserna om beskattning av GIF enligt 2 a kap. ML är tillämpliga. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

9.1.5 Disposition av avsnitt 9

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskattningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

- Omsättningsland, avsnitt 9.2.
- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land, avsnitt 9.3.
- Beskattning av varor omsatta i andra EG-länder – GIF, avsnitt 9.4.
- Trepartshandel in om EG, avsnitt 9.5.
- Handel med fler än tre parter inom EG, avsnitt 9.6.
- Export, avsnitt 9.7.
- Import, avsnitt 9.8.
- Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro, avsnitt 9.9.
- Exempel, avsnitt 9.10.

Avdragsrätt

När det gäller avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt vid internationell handel, se avsnitten 14 och 15.

Lagrings-förfaranden

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML, se avsnitt 38.

9.2 Omsättningsland

9.2.1 Inledning

Av 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML framgår att mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Detta gäller under förutsättning att omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen. Om däremot förvärvet är den beskattningsgrundande händelsen ska beskattning under vissa förutsättningar ske i Sverige (1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML) trots att omsättningen har skett utomlands, se avsnitt 9.4 om GIF. Mervärdesskatt ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML), se avsnitt 9.8.

Omsättning och leverans

I ML förekommer både uttrycket ”omsättning av varor” (1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML) och ”leverans av varor” (1 kap. 3 § ML). Av Skatteverkets skrivelse 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111, framgår att dessa uttryck ska tolkas EG-konformt. Detta innebär att

- begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor mot ersättning” enligt mervärdesskattedirektivet, samt att
- begreppet ”leverans” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor” enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Vidare innebär detta enligt Skatteverkets uppfattning att omsättning och leverans i ML:s mening alltid inträffar vid samma tidpunkt. Denna tolkning av innebörden av begreppen ”omsättning” och ”leverans” i ML gäller oberoende av civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans.

Överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land, dvs. förflyttning av varor utan att äganderätten övergår, likställs under vissa förutsättningar med omsättning (2 kap. 1 § 2 st. ML).

Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 6.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 §§ samt i 9 § ML.

– inom landet

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige.

– utomlands

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b–2 d, eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. De särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 9 §§ ML kan också leda till detta resultat. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige. I 9 § finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som anses som en omsättning inom landet enligt 2, 2 b–2 d och 3 §§ ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning utomlands enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EG-länder och utanför EG. En omsättning som sker eller anses ske utanför EG betecknas enligt 1 kap. 10 § ML som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige. Omsättning i ett annat EG-land är omsättning utomlands, men inte export. Frågan om en omsättning har ägt

rum i ett annat EG-land eller utom EG har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående skatt för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 15.5–15.8.

Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland

Endast i undantagsfall har köparens nationalitet avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas, transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtningen av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje omsättningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EG kan således inte anses som export. Se vidare avsnitt 9.7 angående export.

I vissa fall beskattas förvärvet

Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att mervärdesskatt ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om GIF kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EG-land där köparen är registrerad till mervärdesskatt (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.

Skattskyldighet

I det fall en omsättning av varor har skett inom landet enligt bestämmelserna i 5 kap. ML och inget av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga ska omsättningen beskattas i Sverige. När det gäller information om vem som är skattskyldig för en viss omsättning, säljaren eller köparen, hänvisas till avsnitt 4.

Förskott

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med mervärdesskatt. Detsamma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EG-land. Se vidare avsnitt 9.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML.

9.2.2 Varor som ska transporteras till köparen

9.2.2.1 Huvudregel – 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

– varan fysiskt finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § eller av 5 kap. 9 § ML.

Vid bedömning av omsättningsland enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML spelar det ingen roll vem som står för transporten av varan. Det kan vara säljaren, köparen eller någon annan. Med ”någon annan” avses en tredje person, t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare, som anlitats av säljaren eller köparen.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML finns i artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 9.2.3.

Undantag

5 kap. 2 a § ML kan ses som ett undantag från huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Här framgår att även om varan finns i Sverige då transporten till köparen påbörjas anses omsättningen inte ha skett i Sverige. Detta förutsätter att varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land och att säljaren är registrerad till mervärdesskatt för omsättning av varan i det EG-land där transporten avslutas (destinationslandet). Skatteverket anser i skrivelserna 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, och 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111, att i vissa fall behöver säljaren inte vara registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för att få tillämpa bestämmelsen eftersom mervärdesskattedirektivets bestämmelser i artiklarna 33 och 36 (s.k. distansförsäljning och monteringsleverans) kan ges direkt effekt. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se avsnitt 9.2.2.4) samt vid monteringsleveranser (se avsnitt 9.2.2.2).

Utöver distansförsäljning och monteringsleveranser är även import för omsättning (se avsnitt 9.2.2.3) ett undantag från principen att omsättning av varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas.

Export m.m.

Av 5 kap. 9 § ML framgår att omsättning av en vara där transporten av varan påbörjas inom landet men går till ett annat land än ett EG-land under vissa förutsättningar kan anses som omsatt utomlands genom export. I 5 kap. 9 § ML finns det också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska transporteras till en plats utanför EG kan anses omsatta utomlands, se vidare avsnitt 9.7.

Undantag från skatteplikt

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige.

Observera dock att en vara som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML kan vara undantagen från skatteplikt om förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda, t.ex. i fall då förvärvet av varan beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet, se vidare avsnitt 9.3. Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

9.2.2.2 Monteringsleveranser

Monterings-leverans i Sverige

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan enligt avtalet mellan säljare och köpare ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas i sådant fall som en varuomsättning i Sverige. Denna regel har avseende på bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet. Bestämmelsen gäller oavsett om transporten av varan har påbörjats inom eller utanför EG (se prop. 1994/1995:57 s. 176).

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML motsvaras av artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Av artikeln framgår att omsättningsland för varor som transporterats för att installeras eller monteras, ska vara det land där varan installeras eller monteras.

Monterings-leverans i annat land

När det gäller en vara som transporteras från Sverige för att monteras i annat land finns ingen klar reglering i ML var beskattning ska ske. När en säljare är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och utför en monteringsleverans där och därmed transporterar varan dit, är varan omsatt utom landet enligt 5 kap. 2 a § ML. Om en säljare däremot inte är registrerad där så har omsättningen skett inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Skatteverket anser dock i skrivelse 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, att artikel 36 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt. Detta innebär att monteringsleveranser som sker till annat EG-land har omsatts utom landet även i det fall säljaren inte är registrerad i det landet. Tillämpning av s.k. direkt effekt är endast möjlig om det är till fördel för den enskilde. Skatteverket har dock i skrivelsen gjort bedömningen att det alltid är till fördel för den enskilde att tillämpa artikel 36 i mervärdesskattedirektivet

eftersom ML:s bestämmelser i detta avseende medför risk för dubbelbeskattning.

Vara eller tjänst?

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet tillhandahåller en vara tillsammans med en tjänst i form av montering eller installation kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering) där omsättningsland bedöms enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Sjökabel

Nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel har bedömts av RR, RÅ 2007 not. 164, efter att förhandsavgörande inhämtats från EG-domstolen (C-111/05, AB NN). RR-domen avsåg ett överklagat förhandsbesked från 2003-06-13 där SRN ansåg att tillhandahållandet utgjorde en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § ML. RR hänvisade till EG-domstolens dom av vilken det framgår att alla delar av den aktuella transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och att de har ett nära samband. Det vore konstlat att dela upp transaktionen och hävda att beställaren först köpt en fiberoptikkabel och därefter, av samme leverantör, köpt installationen av kabeln. Det är således fråga om en sammansatt transaktion där ett tillhandahållande ska anses underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det egentliga tillhandahållandet. En vara kan installeras eller sammansättas utan att transaktionen upphör att klassificeras som leverans av vara. Betydelsen av tjänsten (installationen) måste även undersökas för att kunna klassificera transaktionen. Med beaktande av dessa omständigheter får tillhandahållandet anses som en leverans av vara, eftersom kabeln (varan) efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, kostnaden för själva kabeln utgör den övervägande delen av totalkostnaden samt att den tjänst som tillhandahålls endast begränsas till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov. Vid monteringsleverans ska beskattning ske i det land där installationen sker. Då kabeln installeras i dels två olika medlemsländer, dels utanför gemenskapens område, ska beskattning ske på respektive plats. Totalkostnaden för kabeln inklusive installationen ska fördelas i förhållande till kabelns

sträckning. RR fann därvid att tillhandahållandet ska ses som leverans av vara där beskattning ska ske i Sverige till den del kabeln sträcker sig i Sverige, inom svenskt inre vatten och territorialhav.

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 10.3.1 och 10.3.3. Se bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

Överföring

Själva överföringen av varan till Sverige är vid monteringsleverans inte en sådan överföring för vilken den utländske säljaren ska förvärvsbeskattas (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML).

Frågor rörande montering/installationsarbeten behandlas även i avsnitten 10.3.1 och 10.3.3.

Exempel

Exempel avseende monteringsleveranser finns i avsnitt 9.10.2.3 (exempel 16 a, 16 b och 17).

9.2.2.3 Import av vara för omsättning

Omsättning inom landet

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML omsatt inom landet om

– varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till landet från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas.

Bestämmelsen innebär att en importörs vidareförsäljning av en vara som importeras till Sverige är omsatt inom landet även om transporten av varan sker direkt från ett tredjeland till slutkunden. Omsättningen mellan exportören i ett tredjeland och importören är dock en omsättning utomlands.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML motsvaras av artikel 32 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Säljaren är importör

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid importen. Om köparen är skatt-

skyldig för omsättningen inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML tillförsäkras säljare som är utländsk företagare härigenom en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om omsättning efter import görs till annat EG-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML undantas importen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående skatt. Denne kan registrera sig med ombud enligt 6 § SBF.

Köparen är importör

I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EG-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett GIF. Överföringen till det andra EG-landet anses som en omsättning inom landet enligt 2 kap. 1 § 2 st. samt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML och genom registrering till mervärdesskatt, som kan ske med sådant ombud som avses i 6 § SBF även få återbetalning av annan ingående skatt i samband med importen. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EG-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och KVR. Återbetalningsrätten för utländska företagare behandlas närmare i avsnitt 15.

Exempel

Exempel avseende import finns i avsnitt 9.10.3.2 (exempel 38 a–c och 39).

9.2.2.4 Distansförsäljning

Distansförsäljning till Sverige

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML omsatt inom landet om varan är en annan vara än ett nytt transportmedel och transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML när någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Varan är en punktskattepliktig vara, t.ex. cigaretter.
2. Värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet exklusive eventuellt värde av punktskattepliktiga varor har överstigit 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå ska vara skattskyldig för omsättningen inom landet, se 5 kap. 2 § 3 st. ML.

Dessa regler avser s.k. distansförsäljning av varor t.ex. postorderhandel, Internethandel och teleshopping till köpare i Sverige som inte är skattskyldiga för GIF, t.ex. privatpersoner.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen om distansförsäljning i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML finns i artiklarna 33–34 i mervärdesskattedirektivet.

Vinstmarginalbeskattade varor

5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML är inte tillämplig i de fall en vara i ett annat EG-land beskattats enligt det landets regler om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, se 9 a kap. 18 § 2 st. ML. En närmare beskrivning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattade varor finns i avsnitt 33.

Nya transportmedel

Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom GIF (2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML). Se vidare avsnitt 9.3.4.

Punktskattepliktiga varor

För punktskattepliktiga varor gäller att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet. En förutsättning är dock att köparen inte gör ett GIF i Sverige vilket innebär att bestämmelsen endast är tillämplig då en privatperson är köpare (jämför 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML).

Andra varor

För andra varor, dvs. varor som inte är punktskattepliktiga eller nya transportmedel, gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits på angivna sätt anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa mervärdesskatt på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelserna är att köparen inte gör ett GIF i Sverige. Bestämmelsen är således tillämplig då köparen är

- en privatperson, eller
- en näringsidkare utan avdrags- eller återbetalningsrätt respektive en juridisk person som inte är näringsidkare under förutsättning att den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr inte har överskridits eller att s.k. frivilligt inträde inte har skett, se avsnitt 9.4.2.4.

Transport av säljaren

Ytterligare en förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att varorna transporteras från ett annat EG-land till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Distans-

försäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning.

Genomsyn

Skatteverket har i skrivelse 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111, tagit ställning i vissa punktskattefrågor gällande beskattning av tobaksvaror respektive alkoholvaror som beskattats i ett annat EG-land och skickas därifrån till privatpersoner i Sverige. Skrivelsen behandlar bl.a. elektronisk handel och annan postorderhandel samt genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. Denna bedömning som avser punktskattefrågor kan även vara till ledning för bedömning på mervärdesskatteområdet.

KR i Stockholm har i en dom 2003-12-23, mål nr 7582-01, tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland av svenska privatpersoner för leverans genom ett svenskt företag. Det svenska företaget ansågs som säljare till de svenska kunderna och därmed en sådan distansförsäljare som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 st. ML.

KR i Stockholm har i dom 2007-09-10, mål nr 3636-06, bedömt att ett utländskt bolag ska anses som skattskyldig för mervärdesskatt i Sverige för omsättning av varor till privatpersoner i Sverige. Omsättningen översteg omsättningsströskeln, 320 000 kr. Kunderna beställde varorna via Internet. Frågan gällde om det var köparen eller säljaren som ansvarade för transporten till Sverige. I samband med beställningen gavs kunden valmöjlighet att antingen själv hämta varan eller ge bolaget en fullmakt att ordna med transporten hem till kunden. KR konstaterade bl.a. att säljaren var i intressegemenskap med förmedlaren av transporten, att säljaren var kundens motpart om varan skadades eller förlorades under transporten samt att säljarens helhetslösning i många fall var en förutsättning för att kunder från Sverige skulle köpa varorna. KR ansåg att det vid en helhetsbedömning fick anses att varorna transporterats till Sverige för säljarens räkning. Att säljaren debiterat tysk mervärdesskatt föranledde ingen annan bedömning.

Distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning ska inte svensk mervärdesskatt tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EG-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EG-landet, se 5 kap. 2 a § ML.

Omsättningsströskeln

Som framgår ovan är omsättningsströskeln i Sverige vid distansförsäljning 320 000 kr. Varje medlemsland har fastställt en omsättningsröskel som när den överskrids innebär att

distansförsäljaren är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet mervärdesskatteintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

Frivilligt inträde

En utländsk företagares distansförsäljning till kunder i Sverige kan anses som omsatt i Sverige, även om omsättningströskeln inte överskrids. Enligt 5 kap. 2 § 3 st. ML uppställs ett krav på att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas ska ha medgett att omsättningen inte ska anses gjord i det landet. Skatteverket har i skrivelse 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111, ansett att ett sådant krav saknar stöd i artikel 34.4 i mervärdesskattedirektivet. Artikeln får anses ha direkt effekt vilket innebär att i det fall säljaren själv begär att få redovisa mervärdesskatt i Sverige är detta till dennes fördel och direktivbestämmelsen ska då tillämpas framför 5 kap. 2 § 3 st. ML.

En svensk säljare har motsvarande möjlighet att beskatta omsättningen i destinationslandet trots att omsättningströskeln i det landet inte har överskridits. Skatteverket anser att en säljare som vill utnyttja denna möjlighet inte behöver något särskilt tillstånd från Skatteverket. Är säljaren registrerad till mervärdesskatt för sådan omsättning i destinationslandet anses omsättningen gjord i destinationslandet och inte i Sverige enligt 5 kap. 2 a § ML. I det fall omsättningströskeln i destinationslandet överskridits anser Skatteverket att omsättningen har ägt rum utomlands även om säljaren inte är registrerad för omsättningen i det landet. Det krav som uppställs i 5 kap. 2 a § 2 p. ML, dvs. att säljaren ska vara registrerad i destinationslandet, saknar enligt Skatteverket stöd i artikel 33 i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser att artikel 33 har direkt effekt. Då det föreligger risk för dubbelbeskattning om direkt effekt inte tillämpas anser Skatteverket att det alltid är till fördel för den skattskyldige att tillämpa direktivbestämmelsen.

Bevisbördan

I det fall säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för omsättning vid distansförsäljning har säljaren bevisbördan för att omsättningströskeln har överskridits. Kan säljaren inte styrka detta har omsättningen ägt rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

En svensk säljare som vill registrera sig i destinationslandet utan att omsättningströskeln överskridits kan bli ombedd att visa upp ett intyg att Sverige godtar detta förfarande. Skatte-

verket kan då i ett brevsvar till företaget ange att Skatteverket inte har något att invända mot detta samt hänvisa till skrivelsen 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111.

Frigräns

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4. Riktlinjen har införts som artikel 22 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Förordningen gäller fr.o.m. den 1 juli 2006.

Exempel

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids och påföljande omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

Överföringen anses inte som GIF

När omsättningen är gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML anses överföringen av varorna hit från ett annat EG-land inte som ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EG-länder finns i bilaga 5.

Exempel

I avsnitt 9.10.2.4 finns exempel avseende distansförsäljning (exempel 18 och 19).

9.2.3 Varor som inte transporteras till köparen

Avhämtningsköp

En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a–2 d eller 9 §§ ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 3 § ML motsvaras av artikel 31 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen avser bl.a. vanliga avhämtningsköp i en butik eller från en säljares lager.

9.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder

I 5 kap. 2 b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan

EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML motsvaras av artikel 37 i mervärdesskattedirektivet.

Avreseort

Med avreseorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EG.

Ankomstort

Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare som gått ombord inom EG stiger av, oberoende av om någon del av transporten skett utanför EG. Se bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.

Uppehåll utanför EG

EG-domstolen har i mål C-58/04, Köhler, ansett att ett fartygs uppehåll i hamnar i ett tredjeland där passagerarna kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, är ett uppehåll utanför gemenskapen. Det krävs således inte att passagerare ska kunna påbörja eller avsluta sin resa i den hamn där uppehållet sker.

Tur- returresa

Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående skatt regleras helt i det land där varorna förts ombord.

Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. bestämmelsen omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord.

Omsättning på internationellt vatten/tredjelands sjöterritorium

RR ansåg, RÅ 1999 not. 158, i likhet med SRN, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på ett tredjelands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EG.

Förbeställning av vara i samband med flygresa

RR fastställde ett förhandsbesked, RÅ 2000 not. 11, vad gällde dels konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning. Omständigheterna var i huvudsak följande. Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets last-

utrymme. Överlämnande och godkännande av varorna och betalningen för dem sker först sedan köparen har lämnat flygplanet på destinationsorten. Bolaget kommer att vara registrerat för mervärdesskatt i destinationslandet, som är ett annat EG-land. Nämnden gjorde därefter följande bedömning; ”Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsatta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet”.

RR har, fastställt två förhandsbeskedsärenden, RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108, där SRN ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpaketerade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet.

Fartyg/luftfartyg: Konsumtion ombord

Om en passagerartransport mellan EG-länder utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML), se avsnitt 9.7.3.

Omsättning utomlands

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML aldrig anses som omsättning inom landet. Hit hör t.ex. serveringstjänster. Se vidare avsnitt 9.7.3.

Exempel

Se även exempel 20 i avsnitt 9.10.2.5.

9.2.5 Gas och el

Omsättning av varor

Gas och el är varor enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Gasens och elens särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln med sådana varor går till har gjort det svårt att bestämma i vilket land beskattning ska ske.

Beskattnings-principer

Reglerna innebär att vid bestämmande av i vilket land omsättningen ska beskattas ska hänsyn inte tas till fysiska flöden av gas och el.

Gas i behållare

Bestämmelserna avser leveranser av gas genom distributionssystem för naturgas eller av el. Det innebär att gas som

levereras i behållare inte omfattas av bestämmelserna. Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor tillämpas.

Finansiella instrument

Bestämmelserna avser vidare endast omsättning av gas och el i fysisk form. Handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna berörs inte av bestämmelserna.

Försäljning till skattskyldig återförsäljare

Enligt 5 kap. 2 c § 1 st. ML ska omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en skattskyldig återförsäljare anses som en omsättning inom landet, om återförsäljare har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige. Om den skattskyldige återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe så har omsättningen skett i Sverige om han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

I 5 kap. 2 c § 2 st. ML definieras en skattskyldig återförsäljare som en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet, när det gäller köp av gas och el, består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar. Att den huvudsakliga verksamheten ska bestå i att sälja sådana varor vidare innebär att det är hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas och el i sin verksamhet som är av betydelse. Bedömningen ska inte göras utifrån enskilda förvärv. En näringsidkare som endast gör tillfälliga inköp och försäljningar av gas och el ska således inte anses som en skattskyldig återförsäljare.

Försäljning till slutkonsument

I 5 kap. 2 d § ML regleras omsättningsland då försäljning sker till slutkonsument. Av bestämmelsen framgår att omsättningen har skett i Sverige om köparens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Med ”egentlig användning och förbrukning” får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av punkt 4 i ingressen till rådets direktiv 2003/92/EG (varigenom bestämmelserna infördes) framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen. Bestämmelsen gäller för alla typer av slutkonsumenter, såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köpare (t.ex. privatpersoner).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML motsvaras av artiklarna 38–39 i mervärdesskattedirektivet.

Försäljning av överskottsel

Det förekommer att andra personer än skattskyldiga återförsäljare vidareförsäljer gas eller el som köpts, t.ex. företag

med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. Av 5 kap. 2 d § ML framgår att gas eller el som köps, men som inte faktiskt konsumeras av köparen ska beskattas i det land där köparen är etablerad, dvs. beskattningsland regleras på samma sätt som för en återförsäljares köp av gas eller el. För en köpare som både förbrukar och vidareförsäljer gas eller el kan det därför vara nödvändigt att göra en uppdelning så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land. Följande exempel är hämtat från prop. 2004/05:15, s. 66.

Exempel

Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska företaget under året ska leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 50 av dessa vid sin anläggning i Tyskland och 10 i Sverige. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna el säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Omsättningen av 50 enheter el ska beskattas i Tyskland eftersom förbrukningen sker där (artikel 39 första stycket mervärdesskattedirektivet). Omsättningen av de 10 enheter el som förbrukas i Sverige ska anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 d § första meningen ML och följaktligen beskattas här. Omsättningen av de 40 enheterna el till det svenska företaget som inte faktiskt förbrukas ska också anses som en omsättning inom landet (5 kap. 2 d § andra meningen ML). Beskattning ska således ske i Sverige även beträffande den delen. När det gäller det svenska företagets efterföljande omsättning av dessa 40 enheter får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas huruvida den omsättningen ska anses som en omsättning inom landet.

Import av gas och el

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas eller el från säljare etablerade både inom EG och i ett tredjeland. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen har ett undantag från skatteplikt införts för importen genom ett tillägg till 3 kap. 30 § ML, se avsnitt 9.8.3.

Skattskyldighet

I de fall en omsättning är gjord inom landet enligt ovan uppkommer frågan vem som är skattskyldig, säljaren eller köparen. För information om vem som är skattskyldig hänvisas till avsnitt 4.

Ej GIF

Vid förvärv av gas och el från ett annat EG-land gör en svensk förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt inget GIF i Sverige. Det beror på att omsättningen enligt 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML har skett inom landet. Förutsättningen för GIF enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML är därmed inte uppfylld. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet. Se vidare avsnitt 9.4.2 vad gäller GIF vid förvärv av varor från andra EG-länder.

9.2.6 Export

I 5 kap. 1 § 3 st. samt i 9 § ML finns särskilda bestämmelser som avser omsättning utomlands. Sådan omsättning utomlands hänförs till omsättning utanför EG (export). Dessa bestämmelser beskrivs närmare i avsnitt 9.7.

9.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land

9.3.1 Inledning

I fråga om leverans av varor som transporteras från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige.

Undantag från skatteplikt vid leverans till annat EG-land

I vissa fall är emellertid köparens förvärv och inte säljarens omsättning den beskattningsgrundande händelsen. För att undvika dubbelbeskattning vid sådana GIF som köparen gör i ett annat EG-land är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. Av detta lagrum framgår att från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller

– varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation, se avsnitten 9.3.5 och 39.

Svensk mervärdesskatt tas ut

Om omsättning sker med transport från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EG-land eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 9.2.2.4), sker omsättningen i Sverige och svensk mervärdesskatt ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

– näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,

– näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EG-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet),

– institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigits, eller

– privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Vid försäljning som avses ovan är inte förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML för skattefrihet uppfyllda. Att omsättningen är gjord i Sverige framgår av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Vid försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas dock omsättningen i vissa fall från skatteplikt. Se vidare avsnitt 39.

Specifika undantag har företräde

I de fall en omsättning uppfyller kraven för att undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML samt även kan undantas från skatteplikt inom landet enligt något av de undantag i 3 kap. ML som tar sikte på transaktioner av mer specifik karaktär, har de specifika undantagen företräde framför reglerna om gemenskapsinterna transaktioner då dessa avser

transaktioner i allmänhet, jfr EG-dom i mål C-240/05, Eurodental, punkt 44. Det innebär att undantaget för t.ex. omsättning av dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § 2 st. ML har företräde framför undantaget i 3 kap. 30 a § ML eftersom undantaget för dentaltekniska produkter är av specifik karaktär i förhållande till 3 kap. 30 a § ML. Det specifika undantaget har företräde oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej. Skatteverket anser dock att åberopande av VAT-nummer av praktiska skäl bör styra redovisningen i skattedeklarationen och KVR, se exempel 2 i avsnitt 9.10.2.1.

3 kap. 30 a § ML

Undantaget i 3 kap. 30 a § ML behandlas närmare enligt följande:

- Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land, avsnitt 9.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 9.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land, avsnitt 9.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 9.3.6.
- Överföring av varor från Sverige till annat EG-land, avsnitt 9.3.7.

Vad gäller uppgift i faktura samt redovisning av mervärdesskatt i samband med EG-leverans av vara hänvisas till avsnitten 16.4 och 17.4.10.

9.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land

Transport från Sverige

Om en näringsidkare i Sverige omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige. Köparen ska då beskattas för GIF i det andra EG-landet. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk mervärdesskatt.

För att undantaget ska vara tillämpligt så ska således två förutsättningar vara uppfyllda nämligen

1. varan ska transporteras från Sverige till ett annat EG-land, och
2. köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och åberopa sitt s.k. VAT-nummer.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

Vinstmarginalbeskattade varor

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML gäller dock inte vid omsättning av begagnade varor som beskattas enligt systemet för vinstmarginalbeskattade varor (9 a kap. 18 § 1 st. ML). Se vidare avsnitt 33 angående bestämmelserna om marginalbeskattning av varor.

Krav på gränsöverskridande transport

Kravet på att transport av varan skett mellan två medlemsländer är ett grundläggande element i en gemenskapsintern transaktion som skiljer den från en transaktion som sker inom ett och samma land (se C-409/04, Teleos m.fl., punkt 37). Varan måste fysiskt ha förflyttats mellan två medlemsländer. För att undantaget ska bli tillämpligt måste säljaren visa att varan transporterats till en annan medlemsstat och därmed fysiskt ha lämnat Sverige. I det fall säljaren genom dokumentation har gjort det sannolikt att varan lämnat landet samt är i god tro kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand, se Skatteverkets skrivelse 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, och avsnitt 9.9.

Det är endast den omsättning som föranlett en transport ut ur landet som undantas från skatteplikt. Då en vara omsätts i flera led, men där det endast sker en transport mellan två medlemsländer, kan endast en omsättning vara undantagen från skatteplikt, se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111, och avsnitt 9.5.5.

Kravet att en gränsöverskridande transport har skett är uppfyllt även i de fall som varan transporteras till ett annat land än det som utfärdat köparens VAT-nummer. Jämför avsnitt 9.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln.

Köparen hämtar varan

Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även i det fall köparen hämtar varan här i landet kan omsättningen undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet.

Se vidare i avsnitt 9.9 vad som sägs om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet samt skyldighet att säkerställa köparens identitet.

Leverans till en plats i Sverige

I det fall köparen finns i ett annat EG-land än Sverige men leveransen sker till en plats i Sverige ska svensk mervärdesskatt tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport. Om den utländske köparen vidaresäljer varan i Sverige ska han registreras till mervärdesskatt här.

Transport efter bearbetning

SRN har i ett förhandsbesked 2004-02-09 bedömt att undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är uppfyllt även då en vara innan den transporteras ut ur landet genomgår viss bearbetning i Sverige på uppdrag av köparen. Förhandsbeskedet gällde kartonger som innan de transporterades ut ur landet fick tryck applicerat. SRN gjorde bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML var tillämpligt då det från början var parternas avsikt att kartongen skulle transporteras till kunden, dvs. till ett annat EG-land, och att så skulle ske så snart tryckeriarbetena var utförda. Köparen skulle också tillställa säljaren gängse dokumentation att så hade skett.

Skatteverket har i skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306905-08/111, gjort bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt även om varan genom bearbetning ändrar karaktär innan den lämnar landet, t.ex. från tyg till kostymer.

En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur landet. I detta krav ingår att säljaren måste kunna visa att det är de sålda varorna som efter bearbetning transporterats ut ur landet, dvs. det ska vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som lämnar landet. Se vidare angående dokumentationskrav i avsnitt 9.9.

Tidsram för transport

Av 3 kap. 30 a § ML framgår inte någon tidsram inom vilket varan måste lämna landet för att undantaget ska vara tillämpligt. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen vid varuhandel inom EG, dvs. att beskattning ska ske i det land där varan konsumeras, så anser Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan har skett i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjats. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats.

Transport till ett tredjeland

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till ett tredjeland ska inte svensk mervärdesskatt tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export. Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredjeland till ett annat EG-land än Sverige ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 9.7.

Transport via ett tredjeland

Om köparen finns i ett annat EG-land än Sverige och varan sänds till det landet via ett tredjeland kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via ett tredjeland endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.

Passiv förädling

Om däremot varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i ett tredjeland, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export. Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF. Se definition av passiv förädling vid ”Förädling” i avsnitt 1.

Transport via annat EG-land

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk mervärdesskattefrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Köpare från ett tredjeland

Finns köparen inte inom EG utan i ett tredjeland men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk mervärdesskatt tas ut om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Det är då inte fråga om export och inte heller ett GIF i destinationslandet, utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats. Se exempel 6 i avsnitt 9.10.2.1.

Dokumentation

De krav på dokumentation som måste föreligga för att en säljare ska kunna tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns närmare beskrivet i avsnitt 9.9.

Om köparen ej är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land

När en privatperson som är bosatt i ett annat EG-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen som regel inte ske utan svensk mervärdesskatt. Eftersom varan finns i Sverige då transporten till köparen påbörjas har omsättningen skett i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Kraven i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i ett annat EG-land. Se dock vad som gäller avseende omsättning av nya transportmedel (se avsnitt 9.3.4) och försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer (avsnitt 9.3.5). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan även bestämmelserna om distansförsäljning bli tillämpliga vilket innebär att varan, trots att transporten till köparen påbörjas i Sverige, anses omsatt i det EG-land dit varorna transporteras (se 5 kap. 2 a § ML).

Omsättning av en vara kan också vara undantagen från skatteplikt enligt andra bestämmelser i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

Exempel

I avsnitt 9.10.2.1 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML (exempel 1–7, 9–11).

9.3.3 Punktskattepliktiga varor

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML undantas från skatteplikt omsättning av punktskattepliktiga varor under förutsättning att varorna transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Undantaget gäller oavsett om transporten sker av säljaren, köparen eller för någonderas räkning. En ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att köparen inte är en privatperson. Det innebär att undantaget är tillämpligt om köparen t.ex. är en förening eller en institution som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett EG-land. Vid förvärv av punktskattepliktiga varor som görs av andra än privatpersoner är förvärvaren skattskyldig för GIF i det land dit varorna transporteras, dvs. det är förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Jämför bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML och avsnitt 9.4.2.3.

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk mervärdesskatt tas ut i sådana fall.

Definition

Med punktskattepliktiga varor förstås här sådana alkohol-, tobaks-, eller energiprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML motsvaras av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Definitionen av en punktskattepliktig vara i 1 kap. 13 b § ML motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

Till privatperson

Om köparen är privatperson i Sverige och säljaren är ansvarig för transporten till Sverige, är alltid försäljningen omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.

Om säljaren är ansvarig för transporten från Sverige till en köpare som är privatperson i annat EG-land, kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som gäller där för s.k. distansförsäljning. Omsättningen är då inte gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 a § ML. Skattskyldighet gäller från första kronan, dvs. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor.

9.3.4 Nya transportmedel

Alltid destinationsprincipen oavsett köpare

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en privatperson.

Oavsett säljarens status

Förvärv från en säljare som gör en enstaka tillfällig omsättning av ett nytt transportmedel ska förvärvsbeskattas hos köparen. Det innebär att även säljarens status i egenskap av näringsidkare, privatperson eller någon annan saknar betydelse (jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet).

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. och 2 st. ML undantas därför omsättning av nya transportmedel oavsett vem som är köpare. En förutsättning är dock att transportmedlet transporteras från Sverige till ett annat EG-land, dvs. att det sker en gränsöverskridande transport.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § 2 st. ML motsvaras av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

Beskattning där transporten avslutas

Reglerna som bestämmer omsättningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker, antingen i omsättningslandet eller i förvärvslandet. Reglerna är alltså uppbyggda efter principen att ett GIF i destinationslandet medför ett undantag i avsändarlandet och vice versa. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav. I det fall förvärvet av det nya transportmedlet ska förvärvsbeskattas i destinationslandet eftersom transporten av det nya transportmedlet avslutas i det landet, är omsättningen undantagen från beskattning i Sverige.

Huruvida en transport ska anses avslutad i annat EG-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25, s. 140). Det är säljaren som har bevisbördan för detta.

Jämför med avsnitt 9.4.2.2 angående bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML och avsnitt 9.9 angående dokumentationskrav.

Definition av nytt transportmedel

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML:

- motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,
- fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML (fartyg för yrkesmässig trafik), om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
- luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

Ett motordrivet marktransportmedel är att anse som nytt om något av nedanstående kriterier är uppfyllt:

- fordonet är mindre än 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mindre än 600 mil.

Definitionen innebär att transportmedlet endast är att anse som begagnat när båda nedanstående kriterier är uppfyllda:

- fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att båda kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Det är förhållandet vid försäljningstidpunkten, dvs. då rätten att förfoga över egendomen såsom ägare övergår till köparen, som är avgörande vid bedömningen om det är ett nytt transportmedel enligt definitionen, se Skatteverkets skrivelse 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111.

Mervärdes-skattedirektivet

Definitionen av ett nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML motsvaras av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

a. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

b. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

c. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, eftersom båda nybilskriterierna är uppfyllda.

d. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som begagnad, eftersom inget av nybilskriterierna är uppfyllt.

Uppgift i fakturan

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EG-land ska enligt 11 kap. 8 § 12 p. ML i fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel, se vidare avsnitt 16.4.

Anmälan till Skatteverket

Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EG-land enligt 14 b § MF anmäla försäljningen till Skatteverket, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverket, Ludvikakontoret.

Specialbestämmelse när säljaren ej är skattskyldig

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556). Se även avsnitt 15.7.

Förvärv till Sverige

I avsnitt 9.4.2.2 redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land och Sverige är det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas.

Begagnade transportmedel

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk mervärdesskatt. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk mervärdesskatt vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.

Om transportmedlet anses som begagnat kan under vissa förutsättningar reglerna i 9 a kap. ML (VMB) tillämpas. Se vidare avsnitt 33.4.

Exempel

Se exempel 8 i avsnitt 9.10.2.1 angående försäljning av nya transportmedel.

9.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land

Försäljning till beskickningar m.fl. i andra EG-länder

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML och 14 c § MF finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade

fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet.

Intyg krävs

Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg (SKV 5929, se bilaga 14) visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. Se vidare avsnitten 10.1.3 och 39.

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

Begreppet ”nära anslutning till”

I det fall köparen (beskickningen m.fl.) ombesörjer transporten ut ur landet ska säljaren enligt 14 c § 2 st. MF i sina räkenskaper ha ett intyg som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra ut varan ut ur landet. Skatteverket har i skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111, tolkat begreppet ”nära anslutning till” som att leverans ska ske inom rimlig tid och att konsumtion (nyttjande) av varan inte har ägt rum här i landet innan transporten påbörjas.

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML motsvaras av artikel 151.1 första stycket a och b i mervärdesskattedirektivet.

Förvärv av beskickning i Sverige

Vid förvärv av varor från andra EG-länder ska detta ske med direkt skattefrihet för en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation som är stationerad här. Se även avsnitt 39 och RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100.

Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EG

När det gäller att fastställa omsättningsland vid leverans av varor till beskickningar m.fl. som är stationerade i land utanför EG ska ML:s allmänna regler i 5 kap. tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår i avsnitt 9.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Vad som gäller leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel, se avsnitt 9.7.2.

9.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor

Nato

I 3 kap. 31 § ML undantas vissa omsättningar av varor och tjänster som har ett annat EG-land som destinationsland om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande Nato.

Styrkor stationerade på Cypern

I 3 kap. 31 a § ML undantas omsättning av varor och tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern. Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget enligt 3 kap. 31 och 31 a §§ ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 151.1 första stycket d och e.

Återbetalning av ingående skatt

Undantagen i 3 kap. 31 och 31 a §§ ML berättigar till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § ML.

9.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EG-land

Överföring av vara

Med överföring av varor avses en fysisk transport från ett EG-land till ett annat utan att äganderätten övergår. Det kan t.ex. vara fallet då ett företag efter tillverkning av en vara transporterar denna från det medlemsland där varan producerats till ett lager som företaget har i ett annat medlemsland.

Fast etableringsställe i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Ett fast etableringsställe i både Sverige och utlandet är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag mellan vilka omsättning ej kan ske.

Överför det svenska fasta etableringsstället (huvudkontoret) en vara till det fasta etableringsstället i annat land utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och där emot svarande förvärv (jfr kommentar till exempel 3 i avsnitt 9.10.2.1). De ska då redovisas i skattedeklaration och i KVR.

Likställs med omsättning

Enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML ska en överföring av en vara till ett annat EG-land likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EG,
- överföringen görs för denna verksamhet, och

– överföringen ska beskattas som ett GIF i det EG-land till vilket varan överförs.

– förutsätter ett GIF

En av förutsättningarna för att en överföring ska likställas med en omsättning är att den ska beskattas som ett GIF i det andra EG-landet. Den reglering av överföringar mellan medlemsländer som finns i mervärdesskattedirektivet är obligatoriska och ska ha införts i medlemsländernas lagstiftning. Det kan dock inte uteslutas att bestämmelserna tolkas på olika sätt i olika medlemsländer. Även om en överföring till Sverige i en identisk situation hade bedömts som ett gemenskapsinternt förvärv så är bedömningen i den omvända situationen, dvs. att överföringen likställs med omsättning i Sverige, beroende av den bedömning som sker i det land dit varorna transporteras. Om överföringen inte medför att det föreligger ett GIF i det landet så föreligger inte heller en omsättning i Sverige enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML.

Omsättningsland

I och med att en överföring likställs med en omsättning blir bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland tillämplig även för överföringar.

Undantag från skatteplikt

Enligt 3 kap. 30 a § 4 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt vid gränsöverskridande transport av varor enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 och 2 p. ML (varor i allmänhet samt punktskattepliktiga varor) samt 2 st. (nya transportmedel) blir tillämpligt även på överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land. Det innebär vidare att import av varor som efter importen ska överföras till ett annat EG-land omfattas av undantaget i 3 kap. 30 § 2 st. ML. Se vidare avsnitt 9.2.2.3 angående omsättningsland och undantag från skatteplikt vid import.

GIF

Denna s.k. fiktiva omsättning vid överföring av varor motsvaras av ett fiktivt GIF i det land till vilket varorna transporteras, jämför 2 a kap. 2 § 3 p. och 4 p. samt 7 och 9 §§ ML samt avsnitt 9.4.3 som behandlar överföring av varor till Sverige.

Skälet till att det vid varuöverföringar har införts en ordning som består av en fiktiv omsättning i det land från vilket varan transporteras följt av ett fiktivt GIF i det land till vilket varan anländer är att det ansetts nödvändigt att kunna följa varorna även då en förflyttning av dessa inte är föranledda av en äganderättsövergång. Syftet är att förhindra fusk eller icke-beskattad konsumtion.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser i 2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 2 § 3 p. samt 7 § ML finns i artiklarna 17 och 23 i mervärdesskattedirektivet.

Olika varuöver-föringar vid arbetsbeting

Skatteverket har i en skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306894-08/111, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning.

Auktion

När en vara som överförts av en svensk säljare till annat EG-land för att säljas på auktion i det landet övergår äganderätten till köparen vid klubbslaget. Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EG-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML jämfört med 5 kap. 1 § 1 st. ML. Den svenske säljaren torde därför registreras i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

Djurskinns-auktioner

Det förekommer dock att andra EG-länder har bestämmelser som innebär att köparen ska anses göra ett GIF vid t.ex. auktionsförsäljning av varor från ett annat EG-land. Det gäller t.ex. vid försäljning av skinn på pälsdjursauktioner i Finland och Danmark. Av praktiska skäl kan i sådant fall en svensk skinn-försäljare i skattedeklaration få redovisa omsättningen till köparen (auktionsförrättaren) som en varuleverans till ett annat EG-land. Försäljningen ska då även redovisas i KVR med angivande av köparens (auktionsförrättarens) VAT-nummer.

Exempel

I avsnitten 9.10.2.1 och 9.10.2.8 finns exempel som beskriver överföring av varor från Sverige (exempel 3, 11 och 29).

9.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF

9.4.1 Inledning

En vara som ska transporteras till köparen är som huvudregel omsatt i det land där varan finns när transporten påbörjas. En grundregel är att beskattning också sker i det land där omsättningen har ägt rum.

Om köparen av varan anger ett VAT-nummer i annat EG-land än avsändarlandet ska dock beskattning ske i det land där varorna befinner sig vid tidpunkten då transporten avslutas. För att undvika dubbelbeskattning ska säljaren undanta sin omsättning från beskattning i avsändarlandet. Den beskatt-

ningsgrundande händelsen är i stället förvärvet. Således ska köparen av varan beskatta sitt förvärv i det land där transporten avslutas, genom ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF).

Det land där varan finns när transporten av varan avslutas, dvs. destinationslandet har beskattningsrätten. Vanligtvis överensstämmer destinationslandet med det land som köparen är registrerad till mervärdesskatt i, men i de fall köparen åberopat ett VAT-nummer i ett annat land kan beskattning bli aktuellt i det landet. Förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett är således en spegelbild av förutsättningarna för GIF i destinationslandet. Det framgår även vid en jämförelse mellan artiklarna i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna om GIF finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns i följande artiklar: I artiklarna 20–21 och 23 regleras definitionen för GIF. I artikel 2.1 b framgår i tur och ordning förutsättningarna för GIF vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. I artiklarna 40–42 regleras platsen för förvärv av varor inom EG, dvs. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 32 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen). Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet (spegelbilden av GIF) framgår av artikel 138.

Genom artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 har klargjorts att destinationslandet ska utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken varorna skickats eller transporterats. Det innebär att köparen ska beskattas för det gemenskapsinterna förvärvet även om säljaren t.ex. felaktigt debiterat mervärdesskatt på försäljningen. Rättelse av den felaktigt debiterade skatten får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett GIF ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala svensk mervärdesskatt utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet. Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

GIF kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EG-länder.

Skattskyldighet

När det gäller information om skattskyldighet och tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid GIF hänvisas till avsnitt 4.

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde m.m.

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om GIF i ML enligt följande:

- Förvärv av varor från annat EG-land, avsnitt 9.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EG-land till Sverige, avsnitt 9.4.3.
- GIF – undantag från skatteplikt, avsnitt 9.4.4.

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde vid GIF redogörs för i avsnitt 17.4.10. Bestämmelser avseende omräkning av utländsk valuta i samband med GIF redogörs för i avsnitt 16.6 och vad gäller beskattningsunderlag hänvisas till avsnitt 11.5.

9.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land

9.4.2.1 Inledning

Transport till Sverige från annat EG-land

Ett GIF föreligger i Sverige om någon mot ersättning förvärvar en vara som transporteras från ett annat EG-land till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning, och Sverige är det land där varan befinns när transporten avslutas. En vara som finns i ett annat EG-land då transporten till köparen påbörjas är som huvudregel omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Det förhållandet att en vara är omsatt utomlands är en förutsättning för skattskyldighet för GIF enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML.

Olika förutsättningar gäller för GIF beroende på om det är fråga om ett nytt transportmedel, en punktskattepliktig vara eller någon annan vara.

Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land

GIF föreligger inte om en svensk privatperson förvärvar en vara i ett annat EG-land. Han ska då i stället betala mervärdesskatt i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning, se avsnitt 9.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om transporten av dem avslutats här.

Transport till annat EG-land än Sverige

Även i det fall en vara transporteras från ett EG-land till ett annat EG-land än Sverige kan det bli fråga om ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln, se avsnitt 9.4.2.6.

I följande avsnitt följer en redogörelse över olika situationer då GIF föreligger i samband med förvärv av varor från ett annat EG-land. Redogörelse lämnas enligt följande.

- Nya transportmedel, avsnitt 9.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.4.
- GIF vid import, avsnitt 9.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 9.4.2.6.

9.4.2.2 Nya transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EG-land och transporten av transportmedlet har avslutats i Sverige. (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

En redogörelse av begreppet nytt transportmedel har lämnats i avsnitt 9.3.4.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av nya transportmedel motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b ii. Enligt artikel 9.2 i direktivet är var och en som tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel till ett annat EG-land att betrakta som en beskattningsbar person. Av artikel 40 framgår att platsen för ett GIF är det land där varan finns när transporten till köparen avslutas.

Bedömning sker vid förvärvstidpunkten

RR har, RÅ 2001 ref. 41, ansett att förutsättningar för GIF i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. RR konstaterade att samtliga förutsättningar för att GIF ska föreligga enligt ML måste vara uppfyllda redan i anslutning till förvärvet. Det krävs därmed att transporten till Sverige av det nya transportmedlet sker eller i vart fall påbörjas i samband med förvärvet. Vid det aktuella förvärvet var dessa förutsättningar inte uppfyllda eftersom fordonet fördes till Sverige först vid en senare tidpunkt i samband med att köparen flyttade till Sverige. Se även bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 5.

KR i Sundsvall har i två olika domar, 2008-03-25, mål nr 1743-07 och 2008-04-07, mål nr 1650-07, utifrån ett liknande resonemang som det i RÅ 2001 ref. 41, ansett att bedömningen av om ett transportmedel är nytt ska ske utifrån förhållandena vid förvärvstidpunkten. Den omständigheten att köparen låtit transportmedlet (båten i detta fall) användas i demonstrationssyfte och att båten därmed inte var ny när den anlände till Sverige saknade därför betydelse för bedömningen.

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111, gjort samma bedömning, dvs. att bedömningen av om ett transportmedel är nytt enligt 1 kap. 13 a § ML ska ske vid förvärvstidpunkten, dvs. då rätten att förfoga över transportmedlet såsom ägare övergår till köparen. Det förhållandet att transportmedlet enligt definitionen är begagnat då det förs in i Sverige saknar därmed betydelse.

Gränsöverskridande transport

SRN har i ett förhandsbesked 2008-03-20 bedömt att förvärvet av en ny båt i Storbritannien var att anse som ett GIF av ett nytt transportmedel i Sverige. Förhandsbeskedet gällde förvärvet av en ny båt som köparen avsåg att transportera till Sverige först sedan den seglats mer än 100 timmar för fritidsändamål i 3–5 månader i annat EG-land än Sverige. SRN gjorde bedömningen att köparen fick förfoganderätt över båten såsom ägare i och med leveransen i Storbritannien. Av handlingarna framgick att köparen redan vid leveransen av båten avsåg att själv föra ut den därifrån. Transporten ansågs därmed påbörjad i samband med leveransen och då köparen avsåg att slutligt föra båten till Sverige ansågs transporten avslutad här i landet. Att köparen under transporten från Storbritannien haft förfogande över båten för vissa rekreationsändamål ansågs som ett led i transporten till Sverige. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111, gjort samma bedömning, dvs. att en förutsättning för GIF i Sverige är att transporten, till Sverige från ett annat EG-land, ska ske eller påbörjas i samband med förvärvet. En transport ska anses påbörjad i samband med förvärvet även i det fall transportmedlet inte förs direkt till Sverige utan först används under t.ex. en semesterresa. I de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en undantagen gemenskapsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska transporten till Sverige alltid anses ha skett eller påbörjats i samband med förvärvet.

Beskattning där transporten avslutas

Reglerna som bestämmer omsättningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker, antingen i omsättningslandet eller i förvärvslandet. Reglerna är alltså uppbyggda efter principen att ett GIF i destinationslandet medför ett undantag i avsändarlandet och vice versa. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav.

Om omsättningen av det nya transportmedlet kan undantas från skatteplikt på grund av att det transporterats till ett annat EG-land förutsätts att förvärvet av det i stället beskattas i det land där transporten avslutas. Detta innebär att i de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska förvärvsbeskattning ske i Sverige när transporten avslutas här.

Huruvida en transport ska anses avslutad i Sverige eller i ett annat EG-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140).

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111, angett sin syn på när transporten ska anses avslutad i Sverige. Enligt Skatteverket ska transporten anses avslutad i det land där transportmedlet vanligtvis ska vara parkerat eller förankrat. Ett transportmedel får anses parkerat eller förankrat i Sverige om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige såvida köparen inte kan visa att transportmedlet har sin huvudsakliga parkeringsplats eller hamnplats i ett annat land.

Stadigvarande användning

Fram till den 1 januari 2008 framgick av 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML att transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet för att det ska anses som ett GIF. Mot bakgrund av det ovan nämnda samt att RR, RÅ 2005 ref. 70 (se nedan), har ansett att en viss minsta användningstid i Sverige inte erfordras för att beskattning ska kunna ske här, har kravet på stadigvarande användning slopats (sista ledet i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML).

RR har, RÅ 2005 ref. 70, bedömt att en bil förvärvad i Finland av en finsk privatperson med tillfällig anställning i Sverige fick anses stadigvarande använd i Sverige trots att den befann sig i landet endast under en begränsad tid (179 dygn). RR gjorde bedömningen att det förhållandet att bilen i samband med omsättningen transporterades ut ur Finland gjorde det möjligt att leveransen där kunde undantas från skatteplikt. Transporten av bilen slutade i Sverige, där förvärvaren av bilen då var bosatt. Enligt RR är Sverige därmed beskattningsland. RR angav vidare

att nationella bestämmelser som grundas på direktiv ska tolkas EG-konformt. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, i dess lydelse fram till den 1 januari 2008, kan mot denna bakgrund inte tolkas så att en viss minsta användningstid i Sverige erfordras för att beskattning ska kunna ske här.

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljares och köpares status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett om köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för förvärv av ett nytt transportmedel ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Skatteverket, Ludvikakontoret, enligt ett särskilt förfarande. I en särskild folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall, jfr Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 26.2.

Förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt redovisar mervärdesskatten i skattedeklaration eller i särskild självdeklaration.

9.4.2.3 Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller energiprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Även juridisk person som inte är näringsidkare förvärvsbeskattas

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b iii.

Särskilt förfarande

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till mervärdesskatt. Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskild förfarande,

se 10 kap. 32 § SBL. Den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration benämnd ”Moms på förvärv av punktskattepliktiga varor i annat EG-land” (SKV 5283). Beskattningen sker vid Skatteverket, Ludvikakontoret. Jämför även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 26.3.

Om köparen är privatperson beskattas säljaren

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige även om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (distansförsäljning).

9.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Enligt 2 a kap. 2 § 1 p. ML föreligger ett GIF i Sverige om en vara förvärvas mot ersättning och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land.

För andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor gäller enligt 2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML att köparen dessutom ska vara

- en näringsidkare som har avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § 2 st. eller 9–13 §§ ML, eller är
- en näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt, den s.k. förvärvströskeln.

Säljarens status

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Begreppet ”skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land” motsvaras i mervärdesskattedirektivet av kravet i artikel 2.1 b i att säljaren ska vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt att tillämpa de särskilda reglerna för småföretagare enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdes-skattedirektivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor finns i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan torde då inte heller vara undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad mervärdesskatt i inköpslandet av säljaren.

Varan finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk mervärdesskatt ska då tas ut vid omsättningen. En förutsättning för skattskyldighet för GIF är nämligen att omsättningen inte har skett i Sverige. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML och ska registreras till mervärdesskatt här i landet. I det fall köparen är registrerad för mervärdesskatt och säljaren är en utländsk företagare kan omvänd skattskyldighet bli tillämplig, 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML.

Varan sänds från annat EG-land till ett tredjeland

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredjeland ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet.

Varan sänds från ett tredjeland till Sverige

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredjeland till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import.

Transport via ett tredjeland

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredjeland till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via ett tredjeland skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av Tullverket bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via ett tredje-

land till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF, se definitionen av passiv förädling vid ”Förädling” i avsnitt 1.

Transport via ett annat EG-land

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

Ej åberopat VAT-nummer

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Se även avsnitt 9.4.1 angående artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. För information om beskattningsunderlaget se avsnitt 11.5.

Förvärvströskeln

Som framgår inledningsvis gäller särskilda regler då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EG-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen registreras till mervärdesskatt och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland, dvs. Sverige, för att förvärvsbeskattas här (jfr 2 a kap. 3 § 2 st. ML).

Avsikten med bestämmelsen är att destinationsprincipen ska förverkligas, dvs. beskattning i konsumtionslandet, även när köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EG-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EG-land, som är registrerad till mervärdesskatt där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig handel inom EG. Köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. En tablå över förvärvströskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

Frigräns

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

Exempel

Först görs tre förvärv till ett sammanlagt värde av 85 000 kr. Därefter görs ett förvärv för 10 000 kr varmed tröskelvärdet överskrids. Beskattning av GIF ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

Särskilt beslut

På köpares begäran kan Skatteverket besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1 p., 3 § 2 st. 2 p. och 4 § ML).

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 9.2.2.4.

Blandad verksamhet

Skatteverket har i en skrivelse 2008-12-18, dnr 131 668417-08/111, redogjort för sin bedömning av GIF vid blandad verksamhet och tillämpningen av den s.k. förvärvströskeln. Enligt Skatteverket är förvärvströskeln endast tillämplig då köparen är

- en näringsidkare som helt saknar rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, eller
- en juridisk person som inte i något avseende är att betrakta som näringsidkare

Det innebär att förvärvströskeln inte blir tillämplig på förvärv då köparen bedriver s.k. blandad verksamhet. Oavsett om beloppsgränsen 90 000 kr överskrids eller inte gör således en köpare som bedriver en blandad verksamhet ett GIF. Detta gäller även för förvärv som endast är hänförliga till den del av verksamheten som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

Exempel

I avsnitt 9.10.2.2 finns exempel på GIF i Sverige då varan transporteras hit och hur redovisning ska ske i skattedeklaration. Exempel 12 avser förvärv av köpare som är registrerad till mervärdesskatt. Exempel 14 avser tillämpning av förvärvströskeln.

9.4.2.5 GIF vid import via annat EG-land

Import via annat EG-land (spärregel)

Enligt 2 a kap. 5 § ML gör en juridisk person som inte är näringsidkare ett GIF i Sverige om den juridiska personen importerar varor till ett annat EG-land för vidare transport till Sverige. Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML motsvaras av andra stycket i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

Om importmoms påförts i importlandet kan, för att undvika dubbelbeskattning, rätt till återbetalning av denna föreligga i importlandet (jämför med den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 11 b § ML vid import via Sverige).

Exempel

I avsnitt 9.10.2.2. finns exempel som avser GIF vid import via annat EG-land (exempel 15).

9.4.2.6 Reservregeln

Transport till annat EG-land (reservregeln)

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det gäller tillämpning av den s.k. reservregeln. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 och 2 st. ML.

Vid GIF gäller som huvudregel att beskattning ska ske i det land varan befinner sig då transporten avslutas. Om köparen är registrerad i ett annat EG-land än destinationslandet och inte kan visa att beskattning av varan skett i destinationslandet (eller registrering vägrats där), ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad. Förutsättning för beskattning i Sverige är således att det skett en gemenskapsintern transport från säljarlandet till annat EG-land, att köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, att han förvärvar varan under angivande av sitt svenska registreringsnummer och att han inte visar att han påförts mervärdesskatt för förvärvet i ett annat EG-land. Det innebär att köparen, för att undgå beskattning, måste visa att han har påförts mervärdesskatt i destinationslandet eller vägrats registrering, exempelvis på grund av omsättningströskeln i det andra EG-landet.

Mervärdes-skattedirektivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

Denna regel ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv vid vilket registreringsnummer till mervärdesskatt åberopats som grund för att undanta omsättningen av varan från skatteplikt. Regeln är också avsedd att framtvinga registrering av förvärvaren i ett annat EG-land om denne omsätter varan där. Reservregeln ska ses som en lagregel med ett eget syfte som bedöms för sig. Det innebär att en köpare som har åberopat ett registreringsnummer till mervärdesskatt kan beskattas för GIF i det land som utfärdat registreringsnumret även om transporten inte sker till det landet. Reservregeln innebär inte någon valfrihet mellan beskattning av ett GIF i det land där köparen är registrerad respektive beskattning i varans destinationsland. Det land där transporten avslutas har alltid beskattningsrätten för GIF oberoende av att reservregeln tillämpats i ett annat medlemsland. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas måste det, i likhet med vad som gäller för GIF i varans destinationsland, finnas en transport som är hänförlig till den aktuella transaktionen.

Justering av utgående skatt

Om beskattning har skett i enlighet med reservregeln och förvärvaren senare visar att han påförts mervärdesskatt i ett annat EG-land har han rätt att göra justering av sin redovisning. Bestämmelser om detta finns i 13 kap. 25 a § ML.

Trepartshandel

Om en köpare åberopar sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i egenskap av mellanman i en trepartshandel föreligger inte något GIF i Sverige enligt reservregeln (2 a kap. 6 § 3 st. ML). Se vidare avsnitt 9.5.

Bevisbördan

Det är köparen som har bevisbördan för att beskattning skett eller registrering vägrats i destinationslandet. Köparen måste kunna styrka att så är fallet, t.ex. med registreringsbevis eller med beslut om avslag på ansökan om registrering.

Om köparen inte kan visa att denne beskattat varan på korrekt sätt, dvs. med ett GIF i destinationslandet (eller vägrats registrering där), gäller reservregeln. Alternativt ska köparen visa att denne vidareomsatt varan till tredje part samt att den tredje parten tar på sig beskattningen av denna vidareomsättning i destinationslandet, dvs. att det är fråga om trepartshandel.

Exempel

I avsnitt 9.10.2.2 finns exempel som avser tillämpningen av reservregeln (exempel 13).

9.4.3 Överföring av varor från annat EG-land till Sverige

GIF föreligger i vissa fall när någon för över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EG-land till Sverige. Alla överföringar utlöser dock inte förvärvsbeskattning. Överföringar av varor som mera tillfälligt ska användas här i landet ska således inte beskattas (2 a kap. 2 § 3 p. samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Beskattningen ersätter importmervärdesskatten vid överföringar mellan EG-länder. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Ett GIF i Sverige av en överföring från ett annat EG-land är en spegelbild av en fiktiv omsättning som är undantagen från skatteplikt i det EG-land från vilket varan transporteras.

Överföring från Sverige jämställs med omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 9.3.7.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML ska förvärvsbeskattning ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land och överföringen görs för den verksamheten. I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett GIF dock inte ska ske om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan ursprungligen överförts från (se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige (t.ex. på en utställning), under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller mervärdesskattefri försäljning till annat EG-land, se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
6. görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 eller 4 p. ML, dvs. vid monteringsleveranser av vara och distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet,
7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d § ML, dvs. omsättning av gas och el som ska beskattas i Sverige.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uthyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan ska således inte längre vara tillfälligt i Sverige.

I 2 a kap. 9 § ML anges att överföring till Sverige ska beskattas om

- den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,
- han tar i anspråk varan för annat ändamål än som anges i 7 § 2 st. (ovannämnda punktsatser) genom att använda den för denna verksamhet efter det att varan transporterats hit, och
- varan inte härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det EG-land från vilket varan förs över.

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 2 kap. 1 § 2 st. ML (överföringar likställs med omsättning) och 2 a kap. 2 § 3 p. och 7 § ML (GIF vid överföringar) finns i artiklarna 17 och 23 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelserna i 2 a kap. 2 § 4 p. och 9 § ML motsvaras närmast av artikel 21 i mervärdesskattedirektivet.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EG-land (via ett tredjeland där förädling sker) ses som ett GIF och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från GIF

En överföring ska inte anses som ett GIF om förvärvsbeskattning inte skulle ha skett om varan förvärvats mot ersättning (2 a kap. 10 § ML).

Överföringar i samband med arbete på vara

EG:s mervärdesskattekommitté har 1996 enhälligt godtagit en riktlinje avseende arbetsbeting och överföring av varor mellan EG-länder, se bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 4. De förenklingar som beskrivs i riktlinjen är tillämpliga vid tjänster som avser såväl arbete på vara som värdering av vara. Förenklingarna innebär att en vara som transporteras ut ur det land där arbetet utförts men som i strikt mening inte återsänds till ursprungslandet ändå ska anses återsänd till ursprungslandet om de färdiga produkterna har en känd slutlig destination hos den som beställt tjänsten. Vidare innebär förenklingarna att en vara ska anses återsänd till ursprungslandet även i de fall det sker tillfälliga uppehåll i transporten tillbaka till beställaren t.ex. på grund av att ytterligare arbete ska utföras på varan.

Skatteverket har med utgångspunkt i mervärdesskattekommitténs riktlinje, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning, se skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306894-08/111.

Överföring för export m.m.

I en annan skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306899-08/111, har Skatteverket även tagit ställning till i vilka fall 2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML är tillämplig, dvs. överföring för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen tillämplig i de fall då en överföring till Sverige har föregåtts av en omsättning (med äganderättsövergång) som är undantagen från skatteplikt enligt motsvarigheten till 5 kap. 9 § eller 3 kap. 30 a § ML i det EG-land från vilket varorna överförs. Denna förutsättning är uppfylld i det fall då köparen av varan är känd vid den tidpunkt då varorna transporteras från det andra EG-landet till Sverige och där varan genom de uppgifter som säljaren lämnar i deklaration och kvartalsredovisning i ursprungslandet går att följa till slutdestinationen hos köparen.

Exempel

I avsnitt 9.10.2.8 finns ett antal exempel angående överföring av varor till Sverige från ett annat EG-land (exempel 30 a–34).

9.4.4 GIF – undantag från skatteplikt

Utländska företagares GIF i Sverige

Enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML är GIF som görs av utländska företagare i vissa fall undantagna från skatteplikt. Det gäller om den utländska företagaren under alla omständigheter hade haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML av hela mervärdesskatten med anledning av förvärvet.

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger för utländska företagare då ingående skatt antingen är hänförlig till omsättning utomlands eller till sådan omsättning i Sverige där förvärvaren är skattskyldig enligt punkterna 2–4 samt 4 b och 4 c i 1 kap. 2 § 1 st. ML.

Rätt till återbetalning föreligger också för GIF som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 § och 7 §§ ML (återbetalning till utländska beskickningar m.m.).

Registreringsskyldighet

Även om ett GIF är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske företagaren registreras till mervärdesskatt i Sverige enligt 3 kap. 1 § 5 p. SBL.

Vinstmarginalbeskattade varor

Enligt 3 kap. 30 f § ML undantas från skatteplikt även GIF vid förvärv av sådana varor som har beskattats i det andra EG-landet enligt det landets motsvarighet till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML. Se vidare avsnitt 33 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 3 kap. 30 d § 1 st. ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 140 c, bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML motsvaras av artikel 4 i direktivet och bestämmelsen i 3 kap. 1 § 5 p. SBL motsvaras av artiklarna 213.2 och 214.1 b i direktivet.

9.5 Trepartshandel inom EG

9.5.1 Inledning

Vid handel mellan EG-länder där det sker en transport av en vara mellan två EG-länder ska beskattning ske i det land där transporten avslutas. Om köparen har åberopat ett registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EG-land än destinationslandet och inte kan visa att beskattning av varan har skett i destinationslandet (eller registrering vägrats där), ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad (reservregeln).

Trepartshandel

Av 2 a kap. 6 § 3 st. ML framgår att reservregeln inte ska tillämpas i det fall köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning till en tredje part i ett annat EG-land som är skattskyldig där för omsättningen. Detta kallas ”trepartshandel”.

En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre parter som är registrerade till mervärdesskatt finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Trepartshandel föreligger endast när dess exakta omständigheter är uppfyllda. Bestämmelsen syftar till att förenkla hanteringen där den slutlige köparen är känd vid tidpunkten för omsättningen och redan är registrerad i destinationslandet.

Detta innebär att trepartshandel inte föreligger när omsättning sker mellan tre parter i olika medlemsstater, men ingen av parterna är registrerad eller har åberopat VAT-nummer i det EG-land där transporten avslutas. När fler än tre parter är inblandade i en transaktionskedja med endast en gemenskapsintern varutransport, finns inga särskilda bestämmelser som reglerar hur dessa transaktioner ska hanteras, se vidare avsnitt 9.6. Bestämmelserna om GIF innebär att beskattning som huvudregel ska ske i destinationslandet. Vid trepartshandel skulle en tillämpning av dessa bestämmelser innebära att den i kedjan som förvärvat varan för vidareomsättning (mellanmannen) skulle ha beskattats för förvärvet i destinationslandet. Sker inte detta gäller i princip reservregeln, dvs. beskattning i det land mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt. Vid trepartshandel gäller dock särskilda bestämmelser som innebär ett undantag från tillämpning av reservregeln och även ett undantag från beskattning av GIF i destinationslandet. Om mellanmannen i en trepartshandel kan visa att denne gjort en vidareomsättning i destinationslandet till en tredje part, som utsetts som skattskyldig i destinationslandet för den omsättning som sker mellan honom (mellanmannen) och den tredje parten, sker ingen beskattning av mellanmannens GIF i destinationslandet. Det GIF mellanmannen gör på grund av sitt förvärv beskattas således inte alls, vare sig i det land mellanmannen är registrerad (enligt reservregeln) eller i destinationslandet (jfr 3 kap. 30 b § ML). Den tredje parten, dvs. det sista ledet i transaktionskedjan, gör inget GIF i destinationslandet utan beskattas för den omsättning som mellanmannen gjort till den tredje parten enligt reglerna för omvänd beskattning (jfr 1 kap.

2 § 1 st. 4 p. ML som motsvaras av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet).

Bevisbördan

Det är mellanmannen som har bevisbördan för att förutsättningarna för trepartshandel är uppfyllda, jfr 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Mellanmannen ska visa att denne vidareomsatt varan till tredje part samt att den tredje parten tar på sig beskattningen i destinationslandet, dvs. trepartshandel, se vidare avsnitt 9.5.3. Om mellanmannen inte kan visa detta blir reservregeln tillämplig såvida inte mellanmannen visar att denne redovisat GIF i destinationslandet eller vägrats registrering där.

I avsnitten 9.5.2–9.5.5 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

9.5.2 Första ledet i kedjan

Ett svenskt företag, som är registrerat till mervärdesskatt, säljer varor till en mellanman i trepartshandel.

Det svenska företagets omsättning har skett inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML. Mellanmannen har åberopat sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och en gränsöverskridande transport har skett.

Redovisning i skattedeklaration och KVR ska ske på samma sätt som vid en vanlig EG-försäljning.

Exempel

Se exempel 21 i avsnitt 9.10.2.6.

9.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)

Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett GIF i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Mellanmannen ska visa att förutsättningarna i 2 a kap. 6 § 3 st. ML är uppfyllda för att undgå beskattning enligt reservregeln.

Huruvida mellanmannens förvärv ska beskattas som GIF i det land där transporten av varan avslutas avgörs av det landet (jfr 3 kap. 30 b § ML och artikel 141 i mervärdesskattedirektivet).

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

Mellanman med utländskt VAT-nummer

När en vara sänds från ett annat EG-land till Sverige och mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (dvs. destinationslandet) förutsatt

- att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger både sitt eget och köparens VAT-nummer samt att fråga är om trepartshandel.

En förutsättning för att undantaget i 3 kap. 30 b § ML ska vara tillämpligt är att mellanmannens faktura innehåller en hänvisning till bestämmelsen i ML, dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (artikel 141) eller att det uttryckligen står att fråga är om trepartshandel, se 11 kap. 8 § 11 p. ML. Fakturan ska vidare innehålla uppgift om köparens registreringsnummer till mervärdesskatt, se 11 kap. 8 § 4 p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 2 a kap. 6 § 3 st. ML finns i artikel 42. Motsvarigheten till 3 kap. 30 b § ML finns i artikel 141. Motsvarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

Se exempel 22 och 23 i avsnitt 9.10.2.6.

9.5.4 Tredje ledet i kedjan

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt företag som är registrerat till mervärdesskatt gäller följande.

Mellanmannen gör ett GIF i Sverige som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML, se ovan. Mellanmannens omsättning till det svenska företaget är en omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML finns i artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

Se exempel 23 i avsnitt 9.10.2.6.

9.5.5 ”Oäkta” trepartshandel

Handel mellan tre parter där två av parterna är registrerade till mervärdesskatt i samma land ska inte beskattas såsom

trepartshandel enligt beskrivningen ovan. Här är det fråga om en enda varutransport från säljare i ett EG-land direkt till slutkund i ett annat EG-land. Vad som skiljer sig mot vanlig trepartshandel är att både mellanman och slutkund finns i samma land. EG-domstolen har i C-245/04, EMAG Handel Eder, angett att när två på varandra följande omsättningar avseende samma varor, ger upphov till en enda gränsöverskridande transport av dessa varor, kan denna transport bara hänföras till den ena av dessa omsättningar. Det är endast denna omsättning som kan utgöra en undantagen gemenskapsintern leverans. Detta gäller oavsett vem av de tre som har förfoganderätten över varorna under transporten. EG-domstolen uttalade vidare att omsättningsland bestäms enligt artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) för den omsättning som föranleder transport. För den omsättning som inte föranleder transport av varan bestäms omsättningsland enligt artikel 31 i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 3 § ML).

Skatteverket anser i skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111, att utgångspunkten vid bedömningen av en s.k. ”oäkta” trepartshandel ska vara att transporten knyts till den omsättning som sker mellan de parter som finns i olika medlemsstater såvida inte de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet talar emot detta.

Med ”oäkta” trepartshandel avses endast de fall då två av tre parter finns inom samma medlemsstat.

9.6 Handel med fler än tre parter inom EG

Förekommer fler parter än tre i en kedja med en transport från den förste i kedjan till den siste kan denna aldrig i sin helhet kallas ”trepartshandel” eller ”oäkta trepartshandel”.

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. Del av kedjan skulle dock kunna utgöra en trepartshandel om förutsättningarna var uppfyllda. Det kan även vara så att det synsätt vad gäller s.k. ”oäkta” trepartshandel, som framgår ovan blir tillämpligt avseende del av kedjan, se avsnitt 9.5. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med

fyrpartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38. Det finns anledning anta att det inom EG förfars olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

Exempel

I exempel 24–28 i avsnitt 9.10.2.7 redogörs för några tänkbara lösningar då någon säljare i kedjan har svenskt VAT- nummer.

Syftet i samtliga fall är att försöka utforma konstellationer som utgör sådan tvåparts- eller trepartshandel som regleras i 2 a kap. ML. En ledstjärna är därvid att det måste finnas en betryggande kontroll av att beskattning inte undgås i destinationslandet, vilket endast torde uppnås om samtliga parter avlämnar KVR. En annan ledstjärna är att i så stor utsträckning som möjligt undvika att registrera utländska företag till mervärdesskatt i ett annat land än där de är etablerade, se avsnitt 40.

9.7 Export

9.7.1 Inledning

Exportbegreppet

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

Exportbegreppet omfattar vad gäller varor i första hand omsättningar som inte enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet och inte heller i något annat EG-land.

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 9 § ML räknas som export. I båda fallen gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet.

Svenska företags verksamhet i ett tredjeland utgör också exportverksamhet.

EG-domstolen har i mål C-97/06, Navicon, uttalat att export utgör ett undantag från skatt som ska tolkas strikt vilket inte får hindra att undantaget tolkas på ett sådant sätt att det får avsedd effekt. Bestämmelserna om undantag för mervärdesskatt vid export utanför gemenskapen, liknande transaktioner och internationella transporter syftar till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten. Export och liknade transaktioner ska således undantas

från mervärdesskatt så att transaktionen inte beskattas någon annanstans än på den plats där varorna konsumeras.

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående skatt som enligt 10 kap. 12 § ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 15.8.

9.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EG

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet, se avsnitt 9.2 om omsättning inom landet.

Enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML ska varan ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

- Säljaren levererar varan till en plats utanför EG, 5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML.
- Direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av speditör eller fraktförare, 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML. Bestämmelsen är tillämplig oavsett om det är säljaren eller köparen som anlitar speditören eller fraktföraren.
- Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet, 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML finns i artikel 146.1 a–b i mervärdesskattedirektivet.

Krav på direkt utförsel

När det gäller begreppet ”direkt utförsel” i 5 kap. 9 § 1 st. 2 och 3 p. ML anser Skatteverket i skrivelse 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, att tolkning ska ske i ljuset av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatteverkets mening innebär detta att direkt utförsel får anses ha ägt rum när transporten av varan sker eller åtminstone påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen. Detta förutsätter att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EG påbörjats. Därmed anses begreppet ”direkt utförsel” enligt 5 kap. 9 § 1 st. 2 och 3 p. ML överensstämma med transportkravet vid gemenskapsinterna varutransaktioner i t.ex. 3 kap. 30 a § ML.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till ett tredjeland.

Arbete på vara innan export

Skatteverket har i skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306905-08/111, gjort bedömningen att bestämmelserna om ”direkt utförsel” i 5 kap. 9 § 1 st. 2–3 p. ML är tillämpliga även om varan genomgår bearbetning innan transporten ut ur EG. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att någon konsumtion av varan sker. Detta gäller även om varan genom bearbetningen ändrar karaktär innan den lämnar EG, t.ex. från tyg till kostym. En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur EG. Se vidare angående dokumentationskraven i avsnitt 9.9.

Omlastning/ Transport via annat EG-land

Även om en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller lagrar varorna under en kortare tid anses ändå försäljningen ha skett genom export. Att transportören använder olika transportmedel och/eller lagrar exportvarorna förtar således inte att transporten är att betrakta som ”direkt”, förutsatt att skälen till att han gör så är transporttekniska och tidsåtgången normal. Vad som är att betrakta som normal tidsåtgång kan variera mellan olika typer av varor och får bedömas från fall till fall. Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EG-land. Beträffande dokumentation, se avsnitt 9.9.

Leverans på kaj m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 1996-08-29 ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i svensk hamn dit varorna transporteras av en självständig fraktförare ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EG och att varorna omgående transporterats till denne genom handelshusets försorg har inte medfört någon annan bedömning. Av förhandsbeskedet framgår således att leveranser inom landet till en köpare som i sin tur avser att genom samlastning eller på annat sätt föra varorna vidare till ett land utanför EG inte kan anses som export. Leverans i Sverige till en utländsk företagare kan dock vara export om förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML är uppfyllda. Det kan även vara export vid leverans till en svensk köpare om förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML är uppfyllda, dvs. att leverans sker i Sverige till av köparen anlitad transportör.

Export endast i sista ledet

Av EG-domstolens dom i målet C-185/89, Velker, punkt 22, framgår att export endast kan komma i fråga i det sista

transaktionsledet varigenom varan lämnar EG. Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, innebär det att export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1–2 p. ML inte kan förekomma i tidigare led i en transaktionskedja än det led då det sker en transport av varan ut ur EG, dvs. i det led då förutsättningarna för export enligt ML är uppfyllda. Motsvarande bedömning ska göras då en utländsk företagare hämtar varan i Sverige. Export föreligger därmed i det led i en transaktionskedja där förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML är uppfyllda. Se även exempel 37 i avsnitt 9.10.3.1.

Hjälpsändningar

Även för hjälpsändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige måste leverans ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut mervärdesskatt på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförsel. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från Skatteverket, Ludvikakontoret, återfå erlagd mervärdesskatt, se avsnitten 15 och 39.

Olaglig export

EG-domstolen har i C-111/92, Lange, bedömt att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att göra skillnad mellan laglig och olaglig export vid tillämpning av undantaget om export. En förutsättning är att de varor som exporteras omfattas av direktivets tillämpningsområde (se punkt 16 och 17 i domen). I det aktuella fallet hade export skett i strid mot gällande exportrestriktioner. Se även C-455/98, Kaupo Salumets, angående olaglig import.

Utländsk företagare hämtar varan

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan för direkt utförsel till en plats utanför EG anses som export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 9.9 angående krav på dokumentation.

Från och med den 1 januari 2008 har 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML en ny lydelse. Enligt den tidigare lydelsen förelåg ett krav på att varan hämtas här i landet. Detta krav överensstämmer inte med vad som framgår av motsvarande bestämmelse i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Detta krav har slopats i den nya lydelsen av paragrafen.

Skatteverket har dock redan i skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, ansett att förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st.

3 p. ML är uppfyllda även i det fall säljaren transporterar varan till ett annat EG-land där den utländske köparen tar över ansvaret för den vidare transporten ut ur EG. Detta gäller dock endast under följande förutsättningar:

- Varornas slutdestination i ett land utanför EG måste vara känd av säljaren i Sverige vid den tidpunkt då varorna lämnar Sverige.
- Säljaren måste göra en exportanmälan till Tullverket i enlighet med de rutiner som Tullverket bestämmer.

Se vidare exempel 4 i skrivelsen.

Kravet ”utländsk företagare”

Av 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML framgår att köparen som hämtar varan ska vara en utländsk företagare. Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Av denna artikel framgår inte uttryckligen ett krav på att det ska vara en utländsk företagare som hämtar varan. I de fall varor förts ut ur landet i personligt bagage krävs dock, enligt artikel 147, att särskilda krav är uppfyllda för att artikel 146.1 b ska bli tillämplig. Enligt Skatteverkets skrivelse 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, hör dessa två artiklar (artiklarna 146.1 b och 147) ihop och ska därmed läsas tillsammans. Skatteverket anser vid tolkning av dessa artiklar att kravet i ML på att förvärvaren är en utländsk företagare överensstämmer med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Se även avsnitt 9.7.6.

RR har avseende ett förhandsbesked, RÅ 2003 not. 128, i likhet med SRN, funnit att exportomsättning inte förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EG av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företagets kund i utlandet. I det aktuella fallet skulle varorna säljas av ett svenskt företag (AB X) till ett brittiskt företag (Y) som i sin tur skulle vidareförsälja varorna till ett företag i tredjeland (Z). Varorna skulle avhämtas i Sverige hos AB X av slutkunden Z som skulle transportera dessa till tredjeland. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML ansågs inte tillämplig vid försäljningen mellan AB X och Y eftersom det inte var Y, utan slutkunden Z, som skulle hämta varorna i Sverige för direkt utförsel till en plats utanför EG. Se även Skatteverkets skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i internordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till ett tredjeland och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 9.7.3.

Beskickningar m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas vid försäljning till beskickningar, internationella organisationer m.fl. i länder utanför EG. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår ovan. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

Leveranser till Utrikesdepartementet

Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG, se vidare avsnitt 39.

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

Krav på dokumentation

Den dokumentation som en säljare måste ha för att kunna sälja utan mervärdesskatt med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 9.9.

Exempel

Exempel avseende export finns i avsnitt 9.10.3.1 (exempel 35 a–37).

9.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

I 5 kap. 1 § 3 st. samt 9 § 1 st. 4–5 p. och 3 st. ML finns bestämmelser om omsättning av varor som levereras till eller omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

Omsättning av varor och tjänster som avser fartyg och luftfartyg kan även omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 21–22 §§ ML, se avsnitt 24.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats. Vad gäller flygplan i utrikes trafik, se även EG-domstolens dom i C-382/02, Cimber Air.

Fartyg i utrikes trafik

Med fartyg i utrikes trafik avses skepp och båtar som anlöper utländsk hamn. Skepp och båtar som används för privat bruk anses inte utgöra fartyg i utrikes trafik.

Fartyg som går i utrikestrafik till ett tredjeland och som ska hämta eller lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till Tullverket. I fartygsanmälan lämnas bland annat uppgift om

nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

Den omständigheten att ett fartyg med utländsk destination går in i en eller flera svenska hamnar för lastning eller lossning ändrar inte resans karaktär av utrikesfart. Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Dokumentation

För att styrka att det är fråga om ett fartyg som går i utrikes trafik kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer.

Omsättning av varor ombord

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, aldrig anses som omsättning inom landet.

5 kap. 2 b § ML avser omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under en passagerartransport mellan EG-länder. Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringstjänster som tillhandahålls ombord.

5 kap. 1 § 3 st. ML innebär således att omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till ett tredjeland.

Servering ombord = tjänst

Bestämmelsen innebär vidare att servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML oavsett om fartyget eller luftfartyget går i EG-trafik eller i tredjelandstrafik.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.

Leverans för bruk ombord

En vara som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord är enligt 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML omsatt utomlands, även om den finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas eller den finns i Sverige när den tas om hand av köparen. Detta gäller leveranser till fartyg och luftfartyg, oavsett om dessa går i EG-trafik eller i tredjelandstrafik. 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML är endast tillämplig på den omsättningen av varor som sker till den som bedriver fartygstrafiken och kan inte utvidgas att avse även omsättning i tidigare led. Jämför även EG-domstolens avgörande i C-185/89, Velker.

Enligt EG-domstolen i mål C-181/04–C-183/04, Elmeka, är en förutsättning för att undantaget i direktivet (artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet) ska vara tillämpligt att det är fråga om fartyg som används på öppna havet. Detta krav gäller såväl fartyg som fraktar passagerare som fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet.

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111, bedömt att leverans av varor ”för bruk ombord” får anses innefatta även andra varor än sådana som behövs för fartygets egna behov eller för konsumtion ombord. En förutsättning är dock att varorna ska användas ombord på fartyg i utrikes trafik. Som exempel kan nämnas en truck som används ombord för att hantera lasten.

Leverans av varor till fiskefartyg

Som framgår ovan jämställs fiske på internationellt vatten med utrikes trafik. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML kan därför även omfatta leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord.

Leverans för omsättning ombord

Som omsättning utomlands anses leverans av vara som ska säljas ombord när det är fråga om leverans till

- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och ett tredjeland och varan ska säljas ombord (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML), eller
- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 (angående livsmedel, se avsnitt 13.3.3) dock inte punktskattepliktig vara (5 kap. 9 § 1 st. 4 a p. ML).

Konsumtion ombord vid resa inom EG

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML.

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast försäljning av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i rådets förordning (EG) nr 178/2002 (se avsnitt 13.3.3) som kan säljas mervärdesskattefritt. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske mervärdesskattefritt.

Konsumtion ombord vid resa inom EG

Bestämmelserna om tax-free, beskattning av varuleveranser och varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria 1999-06-08, dnr 5752-99/100.

Automatförsäljning

Frågor om direkt konsumtion har även behandlats i följande två skrivelser från RSV:

- Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa, 2000-10-10, dnr 9274-00/120.
- Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder, 2001-02-08, dnr 1848-01/100.

Fartygstrafik till Norge o. Åland;

Trots att Norge och Åland ligger utanför EG:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden enligt 5 kap. 9 § 3 st. ML.

– för bruk ombord

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord.

– för försäljning ombord

Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel (KN-nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras mervärdesskattefritt till fartyg på dessa linjer i de fall avsikten är att varorna ska säljas ombord från kiosk eller liknande försäljningsställe. Vid leverans av andra varor som ska säljas ombord än de som räknats upp ovan ska mervärdesskatt debiteras eftersom omsättningen i sådana fall har skett inom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan mervärdesskatt till fartyg på dessa linjer (6 § 1 st. ovannämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretrunttrafik med betydande bil- och godsbefordran.

– avdragsförbud

Till bestämmelsen i 5 kap. 9 § 3 st. ML hör en särskild avdragsbegränsning i 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML samt en särskild regel i 7 kap. 5 § 3 st. ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall, se vidare prop. 1998/99:86 s. 49.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 148 a, b och e samt artikel 37.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

9.7.4 Exportbutiker

Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare. Leverans av vara avsedd för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker anses som omsättning utomlands när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag enligt 5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om exportbutiker finns i artikel 158 i mervärdesskattedirektivet.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § 2 st. lagen om exportbutiker. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till ett tredjeland omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i ett tredjeland, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser från RSV:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 1999, m.m., 1999-06-08, dnr 5752-99/100.
- Förtydligande angående exportbutiker, 1999-06-28, dnr 6604-99/110.
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EG-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.
- Exportbutikers försäljning, 2002-02-05, dnr 1375-02/100.

9.7.5 Personbilar och motorcyklar

Tillfälligt register

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § 1 st. 1 p. lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering, anses som export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 23.

9.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland

Grundförutsättningarna för att en omsättning ska anses ha skett utomlands är att det har skett en fysisk transport ut ur EG samt att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas utanför EG.

Besökare från ett tredjeland – ej Norge eller Åland

För besökare som är bosatta i ett annat tredjeland än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar enligt 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML.

Förutsättningarna är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EG, och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

Skatteverket har i skrivelse 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111, angett att även en grupp av varor ska kunna godtas vid bedömningen av om beloppsgränsen 200 kr är uppfylld. Det sammanlagda värdet av flera varor får dock bara användas om alla varorna omfattas av en och samma faktura. Se även artikel 17 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Mervärdes-skattedirektivet

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. och 2 st. ML finns i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet.

Varor för kommersiellt bruk

Av Skatteverkets skrivelse 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, framgår att i det fall förutsättningarna är uppfyllda för tillämpning av 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML, saknas betydelse om de varor som förts ut ur EG är avsedda för privat bruk eller för en verksamhet. Om de varor som förs ut är för kommersiellt bruk kan det uppkomma en skyldighet att lämna en skriftlig tulldeklaration till Tullverket.

Dokumentation

För att styrka uppgifterna, i de fall köparen transporterar varorna i sitt personliga bagage (se Skatteverkets skrivelse 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111), ska säljaren enligt 14 § MF i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av Skatteverket godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EG,
- eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG.

Kravet på dokumentation vid försäljning till besökare från tredjeland där köparen transporterar varan ut ur EG på annat

sätt än genom sitt personliga bagage regleras inte genom 14 § MF. Exempel på hur export kan styrkas i sådana fall anges i avsnitt 9.9.

Godkänd intygsgivare

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av Skatteverket godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom återbetalningen av mervärdesskatt. Intygsgivaren kan även genom avtal med kunden, ta på sig kontroll av bosättningsland. Det är dock säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML är uppfyllda. Intygsgivaren måste i sådant fall kunna bifoga dokumentation till säljaren som styrker köparens bosättning, t.ex. med kopia av köparens pass. Se Skatteverkets skrivelse 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111.

Global Refund Sverige AB och Vat World Sverige AB är sådana godkända intygsgivare.

Intyg från Tullverket

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av Tullverket påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

Försäljning i transithall

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

Skatteverket kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförsel. Detta bör dock komma i fråga endast vid försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

Bosättning i ett tredjeland

Av Skatteverkets skrivelse 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111, framgår att säljaren i sina räkenskaper även ska ha

– dokumentation som styrker att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i land utanför EG. Detta kan ske med exempelvis kopia av köparens pass.

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i ett tredjeland under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i ett

tredjeland om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i ett tredjeland. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett tredjeland godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. En utländsk person, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.

Om förutsättningarna enligt 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML inte är uppfyllda är säljaren skattskyldig för omsättningen. Det gäller dock under förutsättning att säljaren inte varit i god tro. För att säljaren ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Se vidare avsnitt 9.9.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 23.4.

Besökare från Norge och Åland

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler enligt 5 kap. 9 § 2 st. ML.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exklusive mervärdesskatt) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att mervärdesskatt har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exklusive mervärdesskatt får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiv.

9.8 Import

9.8.1 Inledning

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från ett tredjeland. Varan kan dock vid s.k. T1-transitering transporteras genom annat EG-land. T1-proceduren innebär att en icke-gemenskapsvara kan

transporteras från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde utan att varorna importbeskattas.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvara förstås vara som är framställd inom EG eller som kommer från plats utanför EG, men som försatts i fri omsättning, dvs. eventuell tull har erlagts (prop. 1995/96:58 s. 29).

9.8.2 Skatteplikt vid import

Skatteplikt

När varan förs in från ett tredjeland ska, enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML, mervärdesskatt erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML. Mervärdesskatt vid import tas ut av Tullverket. Det innebär att tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar, t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m., också ska tillämpas. Enligt dessa författningar kan i vissa fall temporär eller slutlig frihet från att erlägga tull och skatter beslutas av Tullverket.

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. Se avsnitt 38.

Skattskyldighet

Vem som är skyldig att betala skatt vid import av varor framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML. För ytterligare information om skattskyldigheten vid import, se avsnitt 4.

Skattesats

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§ ML är dock skattesatsen 12 %.

Beskattnings-myndighet

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull. I den mån inte regeringen föreskriver annat gäller bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av Tullverkets beslut även för importmoms. Det är således Tullverket som besvarar frågor som rör mervärdesskatten vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning, se avsnitt 38.

Skatteverket är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattningsordning, se avsnitt 9.4.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 36, avseende beskattningsmyndighet vid import samt de förfaranderegler som gäller sådan beskattning.

Tullklarering

Alla varor som införs till Sverige från ett tredjeland ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder Tullverket vidtar i fråga om en vara som angivits till en godkänd tullbehandling. Förtullning är en form av tullklarering. Den viktigaste tullproceduren är ”övergång till fri omsättning”, som motsvarar förtullning. Som exempel på tullklarering kan nämnas uppläggning i tullager.

”Tullskyldig”

För att förtullas ska en vara ”anmälas till förtullning”. Den som anmäler en vara för förtullning blir deklarations- och betalningsskyldig. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tulldeklaration. Tullskyldig, och därmed skattskyldig för importen är den som ska lämna deklaration. Den som är skyldig att lämna deklaration är varans ägare, säljaren eller köparen. Det kan även vara ett indirekt ombud (agerar i eget namn för annans persons räkning). Direkt ombud (i annans namn för annans räkning), t.ex. speditör, är inte skyldiga att lämna deklaration och därmed inte heller tullskyldig. Deklaration får dock lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos Tullverket. Det är dock alltid importören, dvs. den som är skattskyldig, som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura. Deklaranten ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning.

Med ledning av tulldeklarationen fastställer Tullverket tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import, se avsnitt 14.2.4.

Omsättningsland vid import

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML har en vara omsatts inom landet om varan importeras för att omsättas. Se vidare angående denna bestämmelse i avsnitt 9.2.2.3.

Olaglig import

EG-domstolen har i C-455/98, Kaupo Salumets, bedömt att import av en vara som i sig är laglig men som är föremål för särskilda tillståndsregler omfattas av skattskyldighet för import. Frågan gällde import genom smuggling av etylalkohol. Se även C-111/92, Lange, angående olaglig export.

9.8.3 Undantag från skatteplikt vid import

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML erläggas vid skattepliktig import av varor. Vissa undantag finns dock.

Temporär import

Undantag från skattskyldighet gäller då vara förs in tillfälligt under s.k. temporär import enligt lagen (1994:1548) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. och förordningen (1994:1606) om vissa förfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Förfarandet är tillämpligt på exempelvis införsel av varuprov, varor för utställning etc. För att få tillämpa temporär import krävs tillstånd från Tullverket. Tullverket kan i vissa fall kräva deposition eller säkerhet.

Tullager

I artiklarna 154−163 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager och dylikt är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

Skattefrihet för viss import

I artikel 143 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln motsvaras i huvudsak av 3 kap. 30 § 1 st. ML. En uppräkning av vilka varor som omfattas av undantaget finns i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Skattefrihet vid återimport

Fram till den 1 januari 2008 medgavs enligt 2 kap. 5 § i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., frihet från skatt för gemenskapsvara (varan har sitt ursprung inom EG) som efter att ha förts ut från Sverige till tredjeland återinförs till Sverige utan att ha bearbetats under tiden. Om Tullverket medgett frihet från skatt eller återbetalning av skatt vid utförseln, skulle denna skatt betalas innan frihet från skatt vid återimport medgavs.

Regeln motsvarades av artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet. Här föreskrivs att återimporten ska ske av samma person som exporterat samt att varan åtnjuter tullfrihet. Det finns dock inget krav på att återimporten ska ske till samma EG-land.

Från och med den 1 januari 2008 har 2 kap. 5 § i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. fått ny lydelse som innebär att frihet vid återimport medges även när varorna förts ut ur EG från annat EG-land. Återimporten måste ske av samma person som gjort utförseln samt att varorna måste omfattas av tullbefrielse vid införseln i Sverige. Friheten

medges inte om den tidigare utförseln medfört återbetalningsrätt eller om varorna annars inte blivit belagda med skatt vid utförseln, t.ex. genom bestämmelserna om export i 5 kap. 9 § ML varit tillämpliga vid omsättning av varorna. Om säljaren återinför en vara och återinförseln beror på att ett köp har återgått ska skattefrihet medges även om återbetalning medgetts eller om varorna annars inte blivit belagda med skatt vid utförseln. Se vidare prop. 2007/08:25 s. 222 ff.

Import för omsättning till annat EG-land

Enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML föreligger vid import av vara undantag från skatteplikt om denna efter importen ska omsättas till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett GIF i ett annat EG-land. Med omsättning avses även överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land, se 2 kap. 1 § 2 st. ML. Yrkande om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklaration. Se även avsnitt 9.2.2.3.

6 § SBF

En utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML kan enligt 6 § SBF registrera sig till mervärdesskatt genom ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 27.

Import för omsättning till Sverige via annat EG-land

Om importen undantas på motsvarande sätt i ett annat EG-land, på grund av att varan förs in i det landet från ett tredjeland för att omsättas till Sverige, ska förvärvet i Sverige beskattas som ett GIF om förutsättningarna i 2 a kap. ML är uppfyllda.

Gas och el

Enligt 3 kap. 30 § 3 st. ML undantas import av gas genom distributionssystem för naturgas eller av el. Undantaget har införts för att undvika dubbelbeskattning med anledning av de särskilda bestämmelser om omsättningsland som införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML, se avsnitt 9.2.5.

För närvarande är det inte aktuellt att tillämpa undantaget vid import av gas eftersom Sverige saknar distributionsnät i form av rörledning till Sverige från ett tredjeland.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i 3 kap. 30 § ML motsvaras av artikel 143 i mervärdesskattedirektivet. Undantaget i 3 kap. 30 § 2 st. ML finns i artikel 143 d och undantaget i 3 kap. 30 § 3 st. ML i artikel 143 l.

Import av fordon

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att mervärdesskatt ska erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. när

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.), se avsnitt 39.1.1,
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning (EEG) nr 918/83).

Exempel

I avsnitt 9.10.3.2 finns exempel avseende import (exempel 38 a–c och 39).

9.8.4 Beskattningsunderlag vid import

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML. För ytterligare information om bestämmelserna om beskattningsunderlag, se avsnitt 11.5.

9.9 Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro

9.9.1 Inledning

Bevisning

Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara omständigheter får framföras och åberopas som bevis. Den grad av bevisning som ska presteras för att en omständighet ska anses styrkt är i normalfallet att omständigheten ska ha gjorts sannolik. Av Skatteverkets skrivelse 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, framgår att bevisning i form av dokumentation kan bestå av flera handlingar. Även om ett enskilt dokument inte är tillräckligt för att göra det sannolikt att samtliga förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda, kan de olika dokumenten sammantaget uppnå sannolikhet.

Bevisbördan

Det bör särskilt poängteras att det är säljaren som har bevisbördan för att förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda.

EG-domstolen har i målet C-146/05, Collée, uttalat att en skattemyndighet i en medlemsstat inte har rätt att neka undantag från skatteplikt avseende en leverans inom gemenskapen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid.

Målet C-184/05, Twoh International, avsåg ett s.k. avhämtningsköp, dvs. köparen ansvarade för transporten ut ur landet. Säljaren hade själv inte företett bevis för att visa att varorna faktiskt har transporterats till destinationslandet och yrkade att skattemyndigheten i avgångslandet skulle inhämta information i

destinationslandet att leverans skett inom gemenskapen. EG-domstolen anser att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån transporten av varorna avgår inte är skyldiga att inom ramen för en leverans inom gemenskapen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 7.

Gemenskapsintern transport

Av 3 kap. 30 a § 1 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt vid en gemenskapsintern försäljning gäller under förutsättning att varan transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Det saknar betydelse vem som är ansvarig för transporten. Det kan således vara säljaren, köparen eller någon annan som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara överlämnas i Sverige till köparen för transport ut ur landet. Vad gäller kravet enligt 3 kap. 30 a § ML att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land, se avsnitt 9.9.3.

Leverans eller direkt utförsel till ett tredjeland

Av 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML framgår att en förutsättning för att export ska föreligga är att varan levereras eller transporteras till en plats utanför EG. Det ska således vara fråga om en faktisk fysisk transport ut ur EG. Vad gäller kravet enligt 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML att det är en utländsk företagare som hämtar varan, se avsnitt 9.9.4.

För att försäljningen ska anses som export i 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML eller att undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML ska bli tillämpligt måste således säljaren styrka att varan fysiskt transporterats ut ur landet.

9.9.2 Krav på dokumentation av transporten

För att dokumentationen ska göra sannolikt att en EG-leverans eller export har skett ska dokumentationen innehålla uppgifter som visar att varan transporterats till ett annat EG-land respektive ut ur EG. En bedömning av dokumentationen ska ske i varje enskilt fall utifrån vad som rimligen kan krävas av säljaren i normala affärsförhållanden. Vid bedömningen kan, utöver fakturan, uppgifter som är av vikt vara t.ex. detaljerade uppgifter om vilka varor som avses, värdet på varorna som transporterats, leveransadressen, uppgifter om transportsätt (när, var och hur) och färdväg. Även andra uppgifter kan ha betydelse. Den omständigheten att köparen deklarerat

förvärvet i destinationslandet kan utgöra ett kompletterande bevis för att visa att varorna faktiskt transporterats ut ur landet, men utgör inget sådant avgörande bevis som krävs för att omsättningen ska undantas från skatteplikt (se C-409/04, Teleos m.fl. punkt 72).

Transport av säljaren eller fristående transportör

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitande av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till ett annat land, torde det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet är uppfyllt eller ej. Skatteverket anser i skrivelse 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, att säljaren gjort det sannolikt att transport ut ur landet skett om säljaren erhåller dokumentation, utställd av annan än köparen eller säljaren, som innehåller uppgifter som gör det sannolikt att transport skett. Därmed är förutsättningarna för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt uppfyllda. Detta gäller även om det i efterhand visar sig att varan inte lämnat landet, förutsatt att säljaren varit i god tro. Säljaren har inte varit i god tro om det finns motstridiga uppgifter som påverkar tillförlitligheten av dokumentationen som säljaren borde ha upptäckt. Se avsnitt 9.9.4 angående god tro.

Utöver fakturan anser Skatteverket att t.ex. en fraktsedel från fristående fraktförare kan utgöra tillräcklig dokumentation. Vid export kan sidan 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde i kombination med fakturan eller införselhandling från det land dit varan förts utgöra tillräcklig dokumentation.

Transport av köparen

Om köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) ska säljaren ombesörja att han får sådan dokumentation av köparen som utgör tillräckligt underlag som visar att transport ut ur landet skett. Om säljaren inte har sådan dokumentation kan han inte anses ha gjort tillräckligt för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt.

Om säljaren är tveksam till om köparen kommer att föra ut varorna från Sverige/EG, bör mervärdesskatt debiteras i samband med att köparen hämtar varan. Möjlighet finns sedan när säljaren erhållit tillräcklig dokumentation att kreditera kunden mervärdesskatten och redovisa försäljningen som en EG-leverans eller export.

Exempel på handlingar vid transport av köparen

Exempel på handlingar som utgör tillräcklig dokumentation är transporthandlingar från fristående speditör anlitad av köparen, ovan nämnda enhetsdokument (ED 3) eller tullhandlingar som visar att köparen fört in varan i ett land utanför EG. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en gränsöverskridande transport.

Intyg

Av ett intyg kan framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Enbart ett sådant intyg, i kombination med fakturan, utställt av köparen utgör normalt inte tillräckligt underlag för att tillhandahållandet ska kunna undantas från mervärdesskatt. En bedömning måste dock alltid göras i det enskilda fallet och med hänsyn till övriga omständigheter i samband med en transaktion.

Om köparen utfärdat ett intyg bör detta i efterhand kompletteras av köparen med handling som styrker att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet i enlighet med vad intyget anger. Exempel på kompletterande handlingar som höjer bevisvärdet på intyget kan vara kopia på olika biljetter, kvitton som använts vid transporten eller handlingar som visar att varan anlänt till leveransadressen.

Om en säljare som är i god tro har intyg och kompletterande handlingar samt gjort vad som i övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Enligt Skatteverkets skrivelse 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, gäller denna bedömning även om det i efterhand konstateras omständigheter som innebär att intyget inte överensstämmer med verkligheten, t.ex. att varan inte transporterats i enlighet med intyget.

Bearbetade varor

Som framgår i avsnitt 9.3.2 och 9.7.2 kan kravet att en gränsöverskridande transport har skett även vara uppfyllt då en vara innan den transporteras ut ur landet bearbetas. I kravet på att säljaren ska kunna styrka att varan lämnat landet ingår i sådant fall även att det måste vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som efter omarbetning lämnar landet. Ett sätt för säljaren att visa att de sålda varorna ingår i de bearbetade varor som lämnar landet kan vara t.ex. ett kontrakt avseende bearbetningen i kombination med en teknisk beskrivning av produkten där den ursprungliga varan går att identifiera. I det fall köparen lagerhåller varor i Sverige och även säljer viss del

av bearbetade varor från detta lager måste mycket höga krav ställas på den bevisning som säljaren måste prestera för att styrka den gränsöverskridande transporten och identiteten av den sålda varan. Detta gäller i synnerhet i de fall då varorna efter bearbetning ändrat karaktär. Se avsnitt 9.9.4 angående god tro.

9.9.3 Övriga krav på dokumentation

Vid EG-leverans

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel är, förutom att en gränsöverskridande transport har skett, en förutsättning för undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Enligt 11 kap. 8 § 4 p. ML ska köparens VAT-nummer anges i fakturan.

Köparens VAT-nummer

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk mervärdesskatt. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Säljaren bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Kontroll kan även ske via Skatteverkets webbplats (www.Skatteverket.se). En utskrift av svaret bör i sådant fall bevaras.

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är en förutsättning för undantaget från skatteplikt att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Det innebär att det för tillämpning av undantaget inte är tillräckligt att det VAT-nummer som åberopas är giltigt. Det ska också föreligga identitet mellan köparen och innehavaren av det åberopade VAT-numret. En säljare måste därmed på lämpligt sätt säkerställa att det verkligen är fråga om den aktuelle köparens VAT-nummer samt inneha dokumentation som visar på vilket sätt detta kontrollerats. Skatteverket har i en skrivelse 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, närmare redogjort för på vilket sätt en säljare bör kontrollera att fråga är om köparens VAT-nummer samt vilken dokumentation som bör finnas hos säljaren för att styrka detta.

Om säljaren gjort dessa kontroller av VAT-numret samt vad som övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet och samtidigt är i god tro ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Det gäller även om det i efterhand visar sig att t.ex. köparen inte varit registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Vad gäller förutsättningarna för att anses vara i god tro, se avsnitt 9.9.4.

Vid export

Förutom att ha dokumentation som styrker en transport av varan ut ur EG måste en säljare vid avhämtningsköp enligt 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML även ha dokumentation som visar att köparen är en utländsk företagare.

Fartyg i utrikes trafik

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se avsnitt 9.7.3.

Försäljning till besökare från ett tredjeland (tax-free)

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från ett tredjeland när transporten ut ur EG sker i deras personliga bagage behandlas närmare i avsnitt 9.7.6.

9.9.4 God tro vid försäljning av varor till annat land

God tro vid EG-leverans

EG-domstolen har i C-409/04, Teleos m.fl., bedömt betydelsen av god tro vid leverans av varor där köparen skulle stå för transporten till det andra EG-landet. EG-domstolen uttalade att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för tillämpningen av undantaget från skatteplikt för leverans inom gemenskapen. Dock ska bl.a. rättsäkerhets- och proportionalitetsprinciperna beaktas. EG-domstolen anser att en säljare som har agerat i god tro och som företett handlingar för bevisning vilka godtagits i ett inledande skede för att styrka hans rätt att undanta leveransen från skatteplikt, inte kan åläggas att vid senare tidpunkt betala mervärdesskatt. Detta gäller även om det visar sig att denna bevisning var falsk, under förutsättning att säljaren inte har deltagit i detta skatteundandragande. Säljaren ska därvid ha vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom gemenskapen han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande.

RR ansåg, RÅ 2004 ref. 26, att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse.

Skatteverket gör i skrivelse 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, bedömningen att begreppet god tro ska tolkas i enlighet med gemenskapsrätten. Skatteverket anser därför att det som EG-domstolen framför i C-409/04, Teleos m.fl., innebär att RR:s dom ovan inte längre ska tillämpas vad gäller den delen som behandlar god tro.

God tro vid export

EG-domstolen har i C-271/06, Netto Supermarkt, med ett liknande resonemang som det som fördes i C-409/04, Teleos m.fl., (se ovan) ansett att god tro även har betydelse för bedöm-

ningen vid export. I det aktuella fallet framkom i efterhand att de handlingar säljaren erhållit från köparen för att styrka exporten var förfalskade och att de faktiska omständigheterna för export inte var uppfyllda. EG-domstolen ansåg att under sådana förutsättningar kunde inte en säljare åläggas att betala mervärdesskatt i efterhand om han var i god tro, och vidtagit varje rimlig åtgärd som stått i hans makt för att försäkra sig om att han inte var inblandad i ett skatteundandragande.

Av Skatteverkets skrivelse 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, framgår även att Skatteverket anser att samma tolkning vad gäller god tro vid gemenskapsintern leverans ska göras vid export.

Skatteverkets bedömning av god tro

Skatteverket gör bedömningen att när säljaren genom dokumentation har gjort sannolikt att transporten till ett annat land har skett kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand om säljaren är i god tro.

För att en säljare ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Vidare ska säljaren ha gjort vad som rimligen kan krävas utifrån normala affärsförhållanden för att försäkra sig om att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet. En säljare kan aldrig anses vara i god tro i fråga om omständigheter som denne själv kunnat påverka.

9.10 Exempel

9.10.1 Inledning

I detta avsnitt finns ett antal exempel för hur bestämmelserna om omsättningsland och GIF ska tillämpas i skilda situationer. För överskådlighetens skull, och för att kunna tjäna som en praktisk vägledning i de situationer företagare och andra kan ställas inför, har exemplen utformats utifrån några normalt förekommande affärstransaktioner.

Symbolerna i exemplen har följande betydelse.

————►	**Pilen anger varans väg**
----------►	**Pilen anger fakturans väg**
━━━━━	**Gräns mot ett tredjeland**
▪▪▪▪▪▪▪▪▪▪▪	**Gräns mot ett EG-land**

Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska ingå i en faktura enligt 11 kap. 8 § ML kommer inte att beröras i de följande exemplen. En närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i avsnitt 16.4. Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), bilagorna 2–4, skattedeklarationsbroschyren (SKV 409) och broschyren ”Moms vid utrikes handel” (SKV 560) samt verkets föreskrifter (RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

Exemplen har delats in i följande avsnitt:

- Handel med varor inom EG, avsnitt 9.10.2.
- Försäljning av varor från Sverige, avsnitt 9.10.2.1.
- Försäljning av varor till Sverige, avsnitt 9.10.2.2.
- Monteringsleveranser, avsnitt 9.10.2.3.
- Distansförsäljning, avsnitt 9.10.2.4.
- Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder, avsnitt 9.10.2.5.
- Trepartshandel, avsnitt 9.10.2.6.
- Handel med fler än tre parter, avsnitt 9.10.2.7.
- Överföring av varor, avsnitt 9.10.2.8.
- Handel med ett tredjeland, avsnitt 9.10.3.
- Export, avsnitt 9.10.3.1.
- Import, avsnitt 9.10.3.2.

9.10.2 Handel med varor inom EG

9.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige

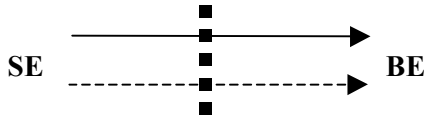
Redogörelse för bestämmelserna

I avsnitt 9.3 redogörs för undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML då varor transporteras från Sverige till ett annat EG-land. I samtliga exempel gäller skattesatsen 25 % i det fall omsättning ska beskattas inom landet.

Köparen åberopar VAT-nummer

Exempel 1

SE i Sverige säljer en maskin till BE i Belgien. Båda är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Maskinen transporteras från Sverige till Belgien.



SE:s omsättning i Sverige är undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. BE gör ett GIF i Belgien.

SE:s redovisning

Deklarationen: rad 35.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Försäljning av skattebefriad vara

Exempel 2

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML. Bestämmelsen i 3 kap. 30 a § ML är inte tillämplig, oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej, eftersom 3 kap. 21 § ML är ett specifikt undantag i förhållande till 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 9.3.1.

SE:s redovisning bör dock enligt Skatteverkets uppfattning styras av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte.

SE:s redovisning om PT åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 35.

KVR: PT:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om PT inte åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 42.

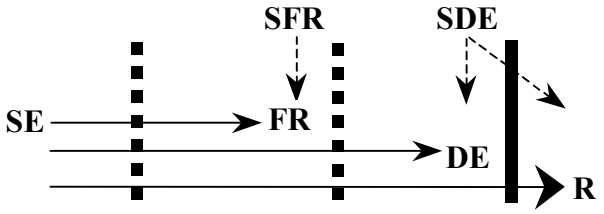
KVR: lämnas inte.

Beställning via fast etablerings-ställe – direkt leverans till kund

Exempel 3

SE i Sverige har ett fast etableringsställe (SFR) i Frankrike och ett fast etableringsställe (SDE) i Tyskland. SFR tar upp beställning på varor från näringsidkaren FR i Frankrike. SDE tar upp beställningar på varor från näringsidkaren DE i Tyskland och från R i Ryssland. Varorna sänds direkt från SE till FR, DE och R. Samtliga är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningarna till FR och DE är gjorda i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Mervärdesskatt ska inte tas ut vid försäljningarna till Frankrike och Tyskland, eftersom dessa omsättningar är undantagna från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Köparna gör i stället ett GIF i Frankrike respektive Tyskland. Mervärdesskatt ska inte heller tas ut vid försäljningar till Ryssland, då de utgör exportförsäljningar (omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1 och 2 p. ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 36 (leverans till R),
rad 35 (leverans till FR respektive DE).

KVR: köparens (FR respektive DE) VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen. Avseende försäljning till R lämnas inga uppgifter i KVR.

Leverans till fast etableringsställe

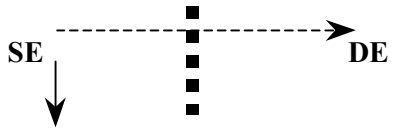
Om varorna i stället levereras från SE till de fasta etableringsställena och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till de fasta etableringsställena kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland som GIF och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder. Överföringen likställs i Sverige med en skattepliktig omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML och undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Överföringen redovisas på rad 35 i deklarationen. I KVR anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inklusive landskod SE:s tyska respektive franska VAT-nummer inklusive landskod. Dessutom anges värdet av varan. En närmare beskrivning av bestämmelserna om överföring av varor från Sverige till annat EG-land finns i avsnitt 9.3.7.

Varan stannar i Sverige

Exempel 4

SE i Sverige säljer en vara till DE i Tyskland. Båda är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i

respektive hemland. Varan transporteras inte till Tyskland eller till ett annat EG-land utan stannar i Sverige.



SE:s omsättning i Sverige är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

SE:s redovisning:

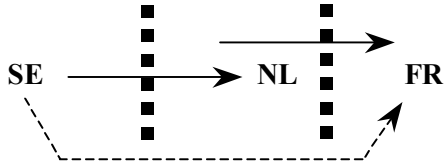
Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

Transport via annat EG-land

Exempel 5

SE i Sverige säljer en vara till FR i Frankrike. SE och FR är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till NL i Holland för viss reparation eller annan bearbetning (ej tillverkning av ny vara). Varan sänds vidare från Holland till Frankrike. Varan säljs mervärdesskattefritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML.



SE:s redovisning:

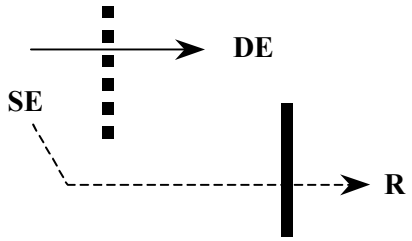
Deklarationen: rad 35.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Köpare från ett tredjeland

Exempel 6

SE i Sverige säljer en vara till R i Ryssland. R säljer varan vidare till DE i Tyskland. DE, SE och R är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredjeland. Varan kan inte säljas mervärdesskattefritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på vilken av omsättningarna som har föranlett själva transporten av varan, kan R bli registreringsskyldig i Sverige eller Tyskland. Se avsnitt 9.5.5.

För det fall R inte är registrerad för mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan R och DE. Se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111. Varorna är omsatta av SE i Sverige enligt 5 kap. 3 § ML eftersom de finns i Sverige när de omsätts till R. Om omsättningen mellan R och DE föranleder transporten till Tyskland är R:s försäljning till DE omsatt i Sverige eftersom varan finns här då transporten till köparen påbörjas. R blir skyldig att låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL. R:s omsättning till DE är också gjord i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) men kan undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML.

R:s redovisning om han ska registreras till mervärdesskatt i Sverige:

Deklarationen:	rad 35.
KVR:	DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om R registreras till mervärdesskatt i Sverige:

Deklarationen:	rad 5 och 10.
KVR:	ska inte lämnas.

Om R är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan SE och R. SE:s omsättning till R är då gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML men undantagen enligt 3 kap. 30 a § ML då R åberopar sitt VAT-nummer. R:s omsättning till DE har skett i Tyskland eftersom varan får anses finnas i Tyskland då DE tar hand om den, dvs. DE gör ett s.k. avhämtningsköp i Tyskland motsvarande 5 kap. 3 § ML i Sverige.

SE:s redovisning om R registreras till mervärdesskatt i Tyskland, dvs. R kan åberopa ett giltigt VAT-nummer vid tidpunkten för transaktionen:

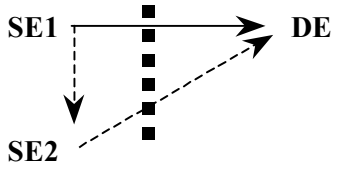
Deklarationen:	rad 35.
KVR:	R:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

För det fall R väljer att registrera sig i ett annat EG-land än Sverige eller Tyskland, uppfyller omsättningarna mellan SE, R och DE kraven för trepartshandel. SE gör även då en omsättning inom landet (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) som blir undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Se exempel 21 nedan.

Svensk köpare – gränsöver-skridande transport

Exempel 7

SE1 säljer en vara till SE2 (led 1). Båda är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE (led 2). Denne är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varorna skickas direkt från SE1 i Sverige till DE i Tyskland.



Transporten från Sverige till Tyskland ska, om de faktiska omständigheterna inte talar emot detta, hänföras till SE2:s försäljning till DE. SE1:s försäljning till SE2 anses ha skett före det att varorna

transporterades till DE i Tyskland och ingen transport kan knytas till omsättningen mellan de båda svenska företagen. SE1:s försäljning till SE2 är då enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige eftersom varorna finns här då de omsätts till SE2. Svensk mervärdesskatt ska tas ut.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

SE2:s omsättning av varan till DE i Tyskland kan ske utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Nya transportmedel

Exempel 8

SE i Sverige säljer en ny personbil till en dansk privatperson.

Eftersom köparen ska förvärvsbeskattas i Danmark säljer SE utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Deklarationen: rad 42.

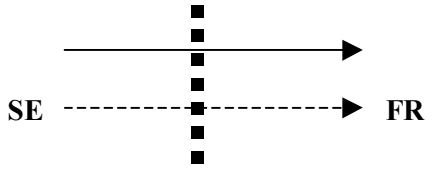
KVR: ska inte lämnas.

Övrigt: SE ska sända kopia av fakturan till Skatteverket, Ludvikakontoret.

Institutions inköp

Exempel 9

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till mervärdesskatt i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till mervärdesskatt i Frankrike.



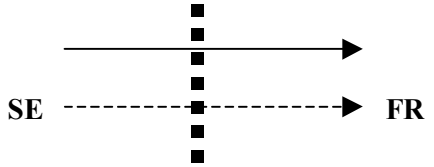
SE:s redovisning om FR registreras till mervärdesskatt i Frankrike:

Deklarationen: rad 35.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Exempel 10

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till mervärdesskatt i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska mervärdesskattesystemet.



SE ska ta ut svensk mervärdesskatt.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE:s omsättning överstiger den omsättningströskel som gäller i Frankrike eller frivilligt registrerat sig till mervärdesskatt i Frankrike för omsättningen, anses SE:s omsättning som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 2 a § ML (jfr artiklarna 33 och 34 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 9.2.2.4 vad gäller reglerna kring distansförsäljning.

Om FR visar att han är registrerad till mervärdesskatt i Frankrike på grund av att förvärvströskeln överskridits eller att förvärvsbeskattning ska ske till följd av beslut om frivillig skattskyldighet för förvärv kan SE:s omsättning undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. De svenska bestämmelserna om förvärvströskeln behandlas i avsnitt 9.4.2.4.

Exempel 11

SE i Sverige för över varor till Tyskland för försäljning på auktion. Äganderätten övergår till köparen vid klubbslaget.

Auktion

Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EG-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. jämfört med 5 kap. 1 § 1 st. ML. SE ska därför registreras i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen: rad 35.

KVR: ska lämnas med angivande av SE:s VAT-nummer inkl. landskod i Tyskland och värdet av varuleveransen.

9.10.2.2 Försäljning av varor till Sverige

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor och nya transportmedel finns i avsnitt 9.4.2.4.

Transport via annat EG-land

Exempel 12

SE, som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, förvärvar en vara från DE som är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varan sänds från Tyskland via Danmark till Sverige.

SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20 och 30.

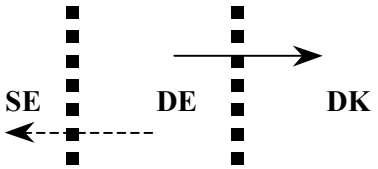
KVR: lämnas aldrig av köparen.

Reservregeln

En redogörelse för tillämpning av reservregeln finns i avsnitt 9.4.2.6.

Exempel 13

SE förvärvar under åberopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från DE som är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varan sänds från Tyskland till DK i Danmark på begäran av SE.



SE gör ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark (eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark) eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, den s.k. reservregeln). Se även exempel 25.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20 och 30.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om SE, efter det att beskattning skett i Sverige, visar att beskattning skett även i Danmark, har SE rätt att med stöd av 13 kap. 25 a § ML justera sin svenska mervärdesskatteredovisning.

Förvärvströskeln

En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid tillämpning av förvärvströskeln finns i avsnitt 9.4.2.4.

Exempel 14

SE, som är en idrottsförening i Sverige, har köpt varor i Frankrike för 40 000 kr för att använda i sin idrottsliga verksamhet. Den idrottsliga verksamheten bedrivs under sådana former att den varken medför avdragsrätt eller återbetalningsrätt av ingående skatt. SE bedriver ingen annan verksamhet utöver den idrottsliga verksamheten. SE har inte gjort några ytterligare inköp från andra EG-länder än Frankrike under det innevarande eller det föregående året.

SE:s förvärv av varorna som köpts i Frankrike (och för vilka fransk mervärdesskatt torde ha erlagts) kommer med anledning av ovanstående inte att beskattas som ett GIF i Sverige då förvärvströskeln om 90 000 kr inte överskrids.

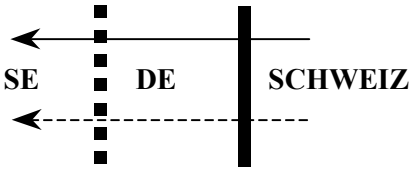
Import via annat EG-land

I avsnitt 9.4.2.5 lämnas en redogörelse för bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML om import via annat EG-land.

Exempel 15

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om en juridisk person som inte är näringsidkare importerar en vara till ett annat EG-land för vidaretransport till Sverige (2 a kap. 5 § ML). Regeln har karaktären av spärregel avsedd att säkerställa beskattning i destinationslandet.

SE är en institution i Sverige.



SE köper en vara i Schweiz och transporterar den via Tyskland till Sverige. SE ska beskattas i Sverige för GIF och ska därför registreras till mervärdesskatt här.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20 och 30.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE betalt importmoms i Tyskland ska han beskattas för GIF i Sverige men avdragsrätt saknas i detta fall. SE torde kunna erhålla återbetalning av importmomsen i Tyskland.

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exempel 38 b), och därför erlägger importmoms i Sverige, ska beskattning av GIF inte ske i Sverige.

9.10.2.3 Monteringsleveranser

I avsnitt 9.2.2.2 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om monteringsleveranser.

Försäljning från Sverige

Exempel 16

Jfr exempel 17 och 29 nedan samt exempel 1 och 18 i avsnitt 10.5 om beskattningsland för tjänster.

SE i Sverige säljer en maskin för montering hos BE i Belgien. SE ombesörjer monteringen.

Installationsarbete av mindre omfattning

16 a

Installationsarbetet är inte av så ringa omfattning att leveransen kan ses som en sådan gemenskapsintern varuleverans vid vilken köparen ska förvärvsbeskattas, men det är inte heller fråga om tillhandahållande av en tjänst t.ex. byggentreprenad. SE anses därmed omsätta en vara inklusive montering och installation vilket innebär att omsättningsland alltid är det land där montering/installation sker, i detta fall Belgien.

Skatteverket har i skrivelse 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, ansett att monteringsleveranser som sker till ett annat EG-land har omsatts utom landet även i det fall säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i det landet, se avsnitt 9.2.2.2.

Om SE ska registreras i Belgien för omsättningen avgörs av de belgiska myndigheterna.

Omsättningen till den belgiske kunden bör redovisas i den svenska skattedeklarationen, ruta 42. Någon redovisning i KVR ska däremot inte ske. När det är fråga om en sådan monteringsleverans som avses i artikel 36 i mervärdesskattedirektivet ska något värde av varuöverföring ej heller redovisas enligt artikel 17.2 b, (jfr montering i SE 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML och 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

Installationsarbetet är omfattande

16 b

I det fall tillhandahållandet inte är en monteringsleverans utan är av sådan art och omfattning att det är att betrakta som omsättning av tjänst gäller följande:

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 9.3.7) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern leverans). Se bilaga 15;

Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

SE:s redovisning i Sverige av varuöverföringen:

Deklarationen:	rad 35 (omsättning av tjänst rad 39).
KVR:	SE:s belgiska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varan.

Försäljning till Sverige

Exempel 17

Jämför exempel 16 och 29 i detta avsnitt samt exempel 1 och 18 i avsnitt 10.5 om beskattningsland för tjänster.

DE är en tysk företagare som inte har något fast etableringsställe i Sverige. DE tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhandahållande av vara respektive tjänst ska inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett tillhandahållande av vara. Se bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Omsättning i Sverige

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något GIF i Sverige enligt 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML.

Omvänd skattskyldighet

Enligt huvudregeln är den som förvärvar en s.k. monteringsleverans skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML om han är registrerad till mervärdesskatt och säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Om DE på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller överföringar lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DE ska anges att förvärvaren är skatt-

skyldig för omsättningen och dennes och DE:s registreringsnummer till mervärdesskatt.

För omsättningar till köpare som inte är registrerade till mervärdesskatt i Sverige är DE alltid skattskyldig.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML som DE gör.

9.10.2.4 Distansförsäljning

I avsnitt 9.2.2.4 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om distansförsäljning.

Försäljning från Sverige

Exempel 18

SE i Sverige säljer per postorder varor till ett annat EG-land och överskrider den s.k. omsättningströskeln i det landet. Omsättningen är då gjord i det andra EG-landet och ska inte föranleda redovisning i deklaration eller KVR i Sverige. Något GIF på grund av varuöverföring ska troligen inte heller redovisas i det andra EG-landet (se artikel 17.2 a mervärdesskattedirektivet jämförd med 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML).

Om omsättningströskeln överskrids efter det att försäljning pågått en tid under året torde eventuellt registrering i det andra landet komma i fråga endast fr.o.m. den tidpunkt då omsättningströskeln faktiskt överskrids. De omsättningar som gjorts före den tidpunkten anses då gjorda i Sverige och svensk mervärdesskatt redovisas för dessa.

Redovisning i skattedeklarationen för sistnämnda försäljning görs som för andra försäljningar i Sverige.

Deklarationen: rad 5 och 10

KVR: ska inte lämnas.

Försäljning till Sverige

Exempel 19

IT bedriver försäljning av varor på postorder från Italien. Han har under ett år haft sådan försäljning på över 320 000 kr till svenska privatpersoner och till föreningar m.fl. som inte ska förvärvsbeskattas på grund

av att de inte kommer över den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr, se avsnitt 9.4.2.4.

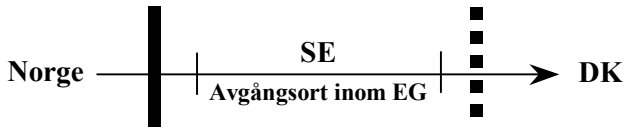
IT blir skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige från och med den omsättning som innebär att gränsvärdet 320 000 kr överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige (3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL). Registrering sker vid Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm. Skattskyldigheten gäller under resten av kalenderåret samt under påföljande år. I och med att IT:s omsättning av varorna äger rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML utgör inte hans överföring av varorna från Italien till Sverige ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

9.10.2.5 Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder

En redogörelse för bestämmelserna om försäljning ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg vid resa mellan EG-länder finns i avsnitt 9.2.4.

Exempel 20

En tågresa går från Oslo till Köpenhamn via Sverige. Tåget gör uppehåll på olika platser i Sverige, där passagerare går av och på tåget.



Försäljning som sker i Norge utgör omsättning utomlands. Försäljning som sker i Sverige och Danmark är omsättning i Sverige (tågets avgångsplats inom EG är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i ett tredjeland.

9.10.2.6 Trepartshandel

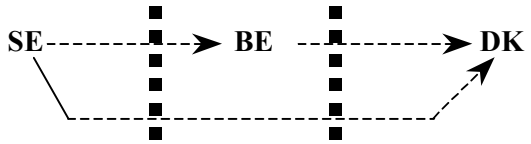
Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om trepartshandel finns i avsnitt 9.5.

SE är första ledet

Exempel 21

SE i Sverige säljer en vara till BE i Belgien som säljer den vidare till DK i Danmark. De är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Den fysiska transporten av varan sker direkt från SE till DK (dvs. trepartshandel).



SE:s försäljning till BE är fri från svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML).

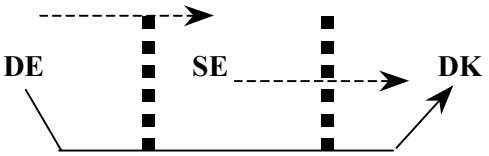
SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE är mellanman

Exempel 22



DE i Tyskland säljer en vara till SE i Sverige som säljer den vidare till DK i Danmark. Samtliga är registrerade till mervärdesskatt i sitt hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Danmark.

Fråga är om en s.k. trepartshandel. SE ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 37 och 38 (mellanman i trepartshandel).

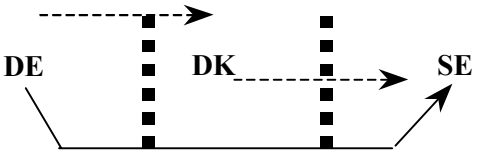
KVR: DK:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avseende trepartshandel värdet av varuleveransen till DK.

SE är tredje ledet

Exempel 23

Jämför med exempel 28.

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett GIF i Sverige, men detta undantas från skatteplikt på grund av att DK är en utländsk företagare, (3 kap. 30 b § ML). SE är enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om DK har ett fast etableringsställe i Sverige är bestämmelsen i 3 kap. 30 b § ML inte tillämplig av den anledningen att DK i så fall inte anses som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt GIF i Sverige och för den efterföljande omsättningen till SE. DK:s redovisning i så fall:

Deklarationen: Rad 20, 30 och 48 (förvärvet). Rad 5 och 10 (omsättningen till SE).

KVR: lämnas aldrig av köparen.

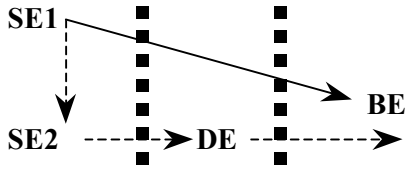
9.10.2.7 Handel med fler än tre parter

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om handel med fler än tre parter finns i avsnitt 9.6.

Exempel 24

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till svenska (2) SE2. SE2 säljer varan vidare till (3) DE i Tyskland. Denne säljer den till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från SE1 till BE. Samtliga parter är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



Omsättningen mellan SE2, DE och BE får anses uppfylla kraven för trepartshandel. Transporten får anses hänförlig till omsättningen mellan SE2 och DE eftersom DE gör ett GIF i Belgien (jfr exempel 28), se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

(1) SE1:

Ingen transport kan knytas till omsättningen mellan SE1 och SE2. Omsättningen är därmed gjord i Sverige (5 kap. 3 § ML) och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

(2) SE2:

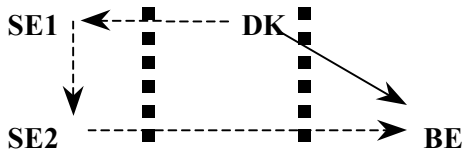
Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt (SE2 är första ledet i en trepartshandel).

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Exempel 25

(1) DK i Danmark säljer en vara till (2) SE1 i Sverige som säljer den till (3) SE2 i Sverige. SE2 säljer varan vidare till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från Danmark till Belgien. Samtliga parter är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



Här finns varorna i Belgien när transporten avslutas, Belgien är destinationslandet. Enligt artikel 40 i mervärdesskattedirektivet föreligger GIF i Belgien. Tranporten får därmed anses vara hänförlig till omsättningen mellan DK och SE1. Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). SE1 gör en omsättning till SE2 utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML, dvs. inom Belgien. Om SE1 blir registrerad i Belgien och redovisar mervärdesskatt där (eller vägras registrering där) föreligger inget GIF enligt den s.k. reservregeln. Eventuell påförd utgående skatt på grund av reservregeln ska då återfås i enlighet med 13 kap. 25 a § ML (2 a kap. 6 § 2 st. ML).

Om i stället SE2 blir registrerad till mervärdesskatt i Belgien kan SE1 behandlas som mellanman i en trepartshandel.

Om omsättningen mellan SE1 och SE2 är den omsättning som föranleder transporten bör SE1 bli registrerad till mervärdesskatt i Danmark (avgångslandet). SE2 kan då behandlas som s.k. mellanman i en trepartshandel.

I vad mån SE1 och SE2 ska registreras till mervärdesskatt i Danmark eller Belgien avgörs dock av dessa länders bestämmelser.

I detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är andra eller tredje part i kedjan) bör försäljningarna av praktiska skäl kunna ses som två fall av tvåpartshandel dvs. dels mellan DK och SE1, dels mellan SE2 och BE. Det gäller under förutsättning att DK behandlat försäljningen till SE1 som en EG-leverans undantagen från skatteplikt och att BE redovisat förvärvet från SE2 som ett GIF i Belgien.

Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). SE1 gör en omsättning utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML

och debiterar inte svensk mervärdesskatt i sin faktura till SE2. (jfr exempel 24).

(2) SE1:s redovisning:

Deklarationen:	rad 20, 30 och 48 (GIF) samt av praktiska skäl rad 42 (försäljningen till SE2).
KVR:	ska inte lämnas.

SE2:s försäljning bör i ett sådant här fall ses som en omsättning i Sverige som blir undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML (säljande part i en tvåpartshandel där BE gör ett GIF).

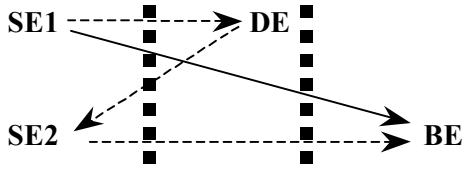
(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen:	rad 35.
KVR:	BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Enligt Skatteverkets mening torde denna lösning endast komma ifråga i undantagsfall. Det troliga är att SE1 eller SE2 ska registreras till mervärdesskatt i Danmark eller Belgien, vilket dock avgörs av dessa länders bestämmelser. Beskattning i Sverige kan endast komma i fråga med tillämpning av den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML).

Exempel 26

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till (2) DE i Tyskland som säljer den till (3) SE2 i Sverige. Denne säljer varan till (4) BE i Belgien. Varan sänds från SE1 direkt till BE. Samtliga parter är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



Av praktiska skäl bör i detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är förste respektive tredje part i kedjan) försäljningarna ses som dels en tvåparts-

handel (mellan SE1 och DE), dels som en trepartshandel (mellan DE, SE2 och BE).

SE1:s omsättning i Sverige blir därmed undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML.

(1) SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE2 är mellanman i en trepartshandel och ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 37 och 38 (mellanman i trepartshandeln).

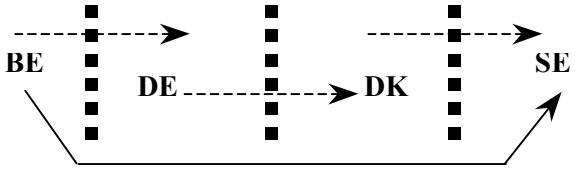
KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avs. trepartshandel värdet av varuleveransen till BE.

Angående exempel 27−28:

I avsnitt 9.6 har framhållits att allmänna regler i ML i princip gäller vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Vidare påpekas behovet av förenklingar även i dessa fall och grundtanken bakom de lämnade förslagen till lösning. Nedan lämnas några förslag till lösning vid fyrpartshandel där varan är destinerad till Sverige. Grundtanken bakom dessa är densamma som redovisats i avsnitt 9.6.

Exempel 27

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.



SE:s redovisning styrs av den faktura han får från DK.

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer (11 kap. 8 § 4 p. ML) och inte debiterat någon mervärdesskatt, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en trepartshandel, dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.

Även i denna situation blir SE:s redovisning:

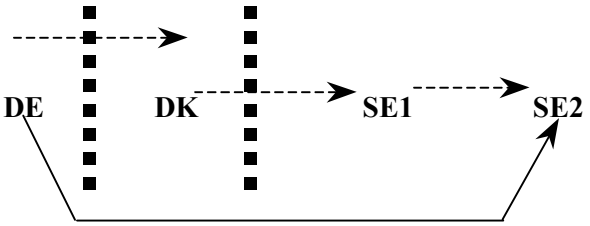
Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: lämnas inte.

Exempel 28

Jämför med exempel 23.

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



På samma sätt som i exempel 23 ovan uppfyller omsättningarna mellan DE, DK och SE1 kraven för trepartshandel. Detta innebär att DK gör ett GIF i Sverige

som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 b § ML. DK:s vidareomsättning till SE1 är omsatt i Sverige som SE1 blir skattskyldig för (1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML).

Transporten ska anses hänförlig till den omsättning som sker mellan DE och DK, eftersom DK gör ett GIF i Sverige.

SE1:s försäljning till SE2 får därmed ses som en omsättning inom landet (5 kap. 3 § ML). SE1 ska därför debitera SE2 mervärdesskatt. Denna hantering stämmer överens med utgången i EG-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder. Se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: Ska inte lämnas.

9.10.2.8 Överföring av varor

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om överföringar från Sverige till andra EG-länder finns i avsnitt 9.3.7.

Bestämmelserna om överföringar från andra EG-länder till Sverige lämnas i avsnitt 9.4.3.

Överföring från Sverige

Exempel 29

Jämför exempel 16 och 17 ovan samt exempel 1 i avsnitt 10.5 om beskattningsland för tjänster.

SE i Sverige för över en del av sitt lager till Danmark. SE kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Danmark eftersom han anses göra ett GIF där i och med överföringen.

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen: Rad 35.

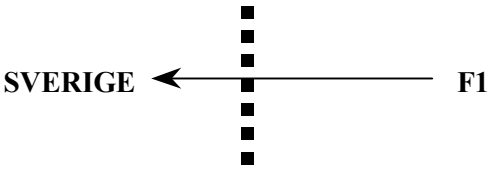
KVR: SE:s danska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varuleveransen.

Överföring till Sverige

Exempel 30 a

FI, som är registrerad till mervärdesskatt i Finland och saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara

från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till SE som är registrerad till mervärdesskatt här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML.



FI gör på grund av överföringen av varan ett GIF här i landet. Han ska därför registreras till mervärdesskatt i Sverige. På grund av bestämmelse i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta GIF eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § ML. FI:s redovisning i Sverige för överföringen blir följande.

FI:s redovisning av förvärvet:

Deklarationen:	rad 20.
KVR:	ska inte lämnas i Sverige avseende överföringen, eftersom FI är att jämställa med en köpare. Omsättningen i Sverige och skatten på denna redovisas av SE på rad 23, 30 och eventuellt 48.

Exempel 30 b

Om SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir FI skattskyldig för omsättningen till denne.

Exempel 30 c

Om FI har ett fast etableringsställe i Sverige blir FI alltid skattskyldig för omsättningen oavsett SE:s eventuella registrering till mervärdesskatt.

FI redovisar i båda dessa fall omsättningen på rad 5 och skatten (vid 25 % skattesats) på rad 10 i deklarationen.

Eftersom FI är skattskyldig för omsättningen i Sverige har FI inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML, men avdragsrätt enligt 8 kap. Av detta följer att FI blir skattskyldig för överföringen och ska redovisa denna på raderna 20, 30 och 48.

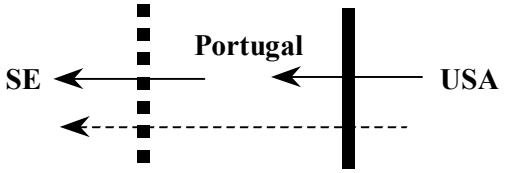
Exempel 30 d

Redovisningen blir densamma, som i 30 b och c om FI i det fall denne saknar etableringsställe i Sverige ansöker enligt 1 kap. 2 d § ML om att få vara skattskyldig även när köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Exempel 31

Överföring efter import

SE, som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, importerar en vara till Portugal från USA. Han transporterar den sedan vidare till Sverige för att använda den i den egna verksamheten här i landet.



SE gör ett GIF i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

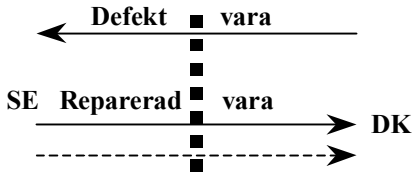
KVR: ska inte lämnas.

SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock exempel 38 b angående transitering.

Exempel 32

Överföring för att utföra tjänst på varan

DK sänder till SE i Sverige datorer som SE ska reparera. Efter utförd reparation återsänds datorerna till DK.



DK gör visserligen en varuöverföring till Sverige men denna överföring ska inte beskattas här (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML). Även om datorerna efter reparationen inte hade sänts tillbaka till det land varan ursprungligen sänts ifrån, dvs. Danmark, ska överföringen inte förvärvsbeskattas (3 kap. 30 d § ML).

Angående hur reparationstjänsten ska beskattas, se avsnitt 10.3.3.

Exempel 33

Överföring för att utföra tjänst med varan

SE ska hyra en lyftkran av DK i ett år. Parterna är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och är därmed en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DK transporterar kranen till SE i Sverige. DK:s överföring av lyftkranen ska då denna gjorts för uthyrningen inte anses som ett GIF på grund av bestämmelsen i 2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Angående beskattningen av uthyrningstjänsten, se avsnitt 10.3.7.

Varuprover

Exempel 34

DE är ett industriföretag i Tyskland. DE för över varuprover till sin svenska kund SE från Tyskland till Sverige. SE ska inte betala någonting för proverna och dessa ska inte återsändas till Tyskland.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML gör DE ett GIF i Sverige. Av 3 kap. 30 d § ML framgår dock att förvärvet inte är skattepliktigt, eftersom DE skulle ha rätt till återbetalning av den s.k. förvärvsskatten om beskattning skett av förvärvet (överföringen). DE ska därmed inte beskattas för GIF med anledning av överföringen.

9.10.3 Handel med ett tredjeland

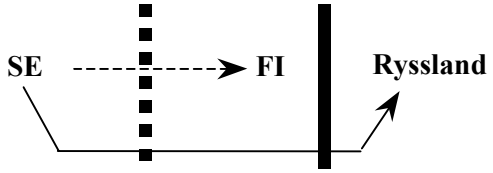
9.10.3.1 Export

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om export finns i avsnitt 9.7.

Exempel 35 a

SE i Sverige säljer en vara till FI i Finland. Varan transporteras från Sverige till Ryssland. Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML.



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 36.

KVR: ska inte lämnas.

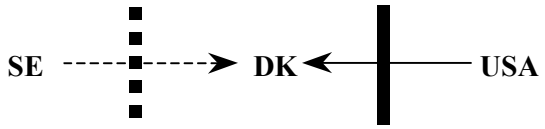
Exempel 35 b

Som exempel 35 a men här är det i stället FI som säljer en vara till SE. SE säljer varan vidare till R i Ryssland. Varan transporteras från Finland till Ryssland. SE gör en omsättning utomlands (5 kap. 1 och 2 §§ ML).

SE ska redovisa försäljningen som export på rad 36 i sin deklaration

Exempel 36

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EG) föreligger (1 kap. 10 § ML). Huruvida SE blir skattskyldig för importen till Danmark avgörs av berörda myndigheter i Danmark.



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 36.

KVR: ska inte lämnas.

Exempel 37

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

a) Direkt utförsel av varorna till Norge sker av en speditör anlitad av SE2. Transporten av varorna ut ur EG sker i transaktionsledet mellan SE1 och SE2 eftersom det är i detta led som förutsättningarna för export är uppfyllda enligt 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML. Bestämmelsen är nämligen tillämplig även i det fall en svensk köpare anlitar speditör eller fraktförare. SE1 ska därmed redovisa försäljningen som export på rad 36 i sin deklaration. SE2:s efterföljande försäljning till det norska företaget är

en omsättning utanför EG. Även SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export på rad 36 i deklarationen.

b) Varorna hämtas hos SE1 av SE2:s norske kund som transporterar varorna till Norge. Förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML är inte uppfyllda i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE1 ska därför debitera svensk mervärdesskatt i fakturan till SE2 och redovisa denna som en skattepliktig omsättning i sin deklaration (rad 5 och 10). SE2:s försäljning till den norske kunden uppfyller däremot förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, dvs. en utländsk företagare hämtar varorna här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Transporten av varorna ut ur EG får därför anses ha skett i transaktionsledet mellan SE2 och det norska företaget. SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export på rad 36 i deklarationen.

9.10.3.2 Import

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om import finns i avsnitten 9.2.2.3 och 9.8.

Exempel 38

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är näringsidkare och registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

38 a

SE vet redan då byrån förs in i Sverige att han ska vidareomsätta den till en svensk kund, SE1, och fakturerar SE1 för denna omsättning.

Importmoms betalas till Tullverket. SE deklarerar omsättningen inom landet.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 5, 10 och 48 (importmomsen), är det fråga om en vara på vars omsättning en reducerad skattesats är tillämplig (se avsnitt 13) ska redovisningen inte ske på rad 10 utan på rad 11 såvitt avser skattesatsen 12 % och rad 12 såvitt avser skattesatsen 6 %.

KVR: ska inte lämnas.

38 b

SE vet redan då varan förs in i Sverige att han ska sälja den vidare till en finsk näringsidkare, FI och fakturerar FI för denna omsättning. FI har åberopat sitt VAT-nummer och varan ska transporteras till Finland.

Importmoms betalas inte till Tullverket (3 kap. 30 § 2 st. ML).

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där importmoms inte tas ut på grund av att det inte sker någon import.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen:	rad 35.
KVR:	FI:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

38 c

Vid tidpunkten för införseln vet inte SE vem han ska sälja varan till, varför den läggs i lager.

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos Tullverket. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han ska göra med varan. Om varan ska omsättas till en svensk köpare blir mervärdesskatteeffekten som i exempel 38 a ovan. Om varan ska omsättas enligt 3 kap. 30 a § ML (till ett annat EG-land) blir utgången som i exempel 38 b (angående transitering se nedan). Om varan ska omsättas med transport till ett tredjeland sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning vid export:

Deklarationen:	försäljningen redovisas som en exportförsäljning (rad 36).
KVR:	lämnas inte vid en exportförsäljning.

Exempel 39

SE1 i Sverige köper en vara från K i Kina. SE1 säljer varan till SE2 som i sin tur säljer varan till SE3. Varan transporteras direkt från K till SE3. SE1, SE2 och SE3 är samtliga näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i Sverige. SE2 har anmält varan för förtullning och blir därmed tullskyldig.

SE1 får anses ha gjort en omsättning utom landet (5 kap. 1 § 1 st. ML). Redovisning i deklarationen: rad 36 (export). SE2 är skattskyldig för importen (1 kap. 2 § 1 st. 6 a p. ML). Tullverket är beskattningsmyndighet. SE2 har avdragsrätt för betald importmoms (8 kap. 3 § ML). Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är SE2:s vidareomsättning till SE3 omsatt i Sverige för vilken SE2 är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

SE2:s redovisning i deklaration: rad 5, 10 och 48 (importmomsen).

Transitering T1-proceduren

I exempel 38 införtullas varan i Sverige. I de fall en vara ska transporteras vidare till annat EG-land behöver den dock inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av den s.k. T1-proceduren (extern transitering). Detta innebär att importmoms ska tas ut i destinationslandet (dvs. i Finland i exempel 38 b). Jfr exempel 15 och 31.

10 Beskattningsland – tjänster

10.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän beskrivning av förutsättningarna vid bestämning av beskattningsland för tjänster och en redogörelse för några specialbestämmelser. Därefter följer fr.o.m. avsnitt 10.2 en fördjupad genomgång av författningsbestämmelserna. I avsnitt 10.5 finns ett antal exempel som avser tillämpningen av bestämmelserna i 5 kap. om omsättningsland för tjänster.

Nya bestämmelser fr.o.m. 2010-01-01

Inom EU har ett nytt direktiv antagits, rådets direktiv 2008/08/EG, med ändringar av bestämmelserna avseende beskattningsland för tillhandahållande av tjänster. De nya reglerna ska gälla för samtliga EG-länder vilket innebär att nya regler införs i ML fr.o.m. den 1 januari 2010. I detta avsnitt kommer dock endast de regler som gäller fram till och med 31 december 2009 att behandlas.

10.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige. Sverige är då beskattningsland och en bedömning av om svensk mervärdesskatt ska redovisas ska göras utifrån svenska regler. I 3 kap. 30 a § 3 st., 30 e §, 30 g §, 31 §, 31 a § och 32 § ML finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning.

Vara eller tjänst?

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som tillhandahålls är en vara eller en tjänst. Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla. Allt som inte är varor ska ses som tjänster. I normalfallet är det inte några problem att avgöra om tillhandahållandet är en vara eller en tjänst. Det kan dock uppstå situationer när det kan vara svårt att avgöra om tillhandahållandet ska ses som en vara eller en

tjänst. För närmare redogörelse om gränsdragningen mellan vara och tjänst, se avsnitt 9.1.3.

Omsättningsland

I 5 kap. ML anges i vilket land en transaktion ska anses ha ägt rum, dvs. omsättningsland. Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster har utformats i enlighet med mervärdesskattedirektivet. På samma sätt som gäller vid omsättning av varor anges i vilka fall omsättning av tjänst ska anses som en omsättning inom landet.

ML:s uppbyggnad

I 5 kap. 1 § ML stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i någon annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. Omsättning utomlands kan äga rum antingen inom eller utanför EG.

I 5 kap. 4–8 §§ ML anges om omsättning av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Detta innebär att om omsättningen inte omfattas av 5 kap. 4–8 §§ ML anses omsättningen gjord utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Även om en tjänst enligt 4–8 §§ är omsatt inom landet kan den enligt 11 § vara omsatt utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 4–8 §§ ML ska därför läsas mot 1 och 11 §§.

När det gäller att fastställa i vilket land en viss tjänst är omsatt ska denna bedömning göras separat för varje transaktion i en omsättningskedja (RÅ 2006 not. 172, C-438/01 Design Concept punkt 28 och C-2/95 SDC punkterna 65−66).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster motsvarar i huvudsak artiklarna 43–59 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt EG-domstolens praxis ska en nationell bestämmelse som är en följd av ett direktiv tolkas EG-konformt under förutsättning att detta är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. Bestämmelserna i 5 kap. 4–8 §§ ML ska tolkas i enlighet med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen.

Syftet med bestämmelserna

För att kunna avgöra omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster är det av vikt att bestämmelsernas syfte undersöks. Av punkt 17 i ingressen till mervärdesskattedirektivet framgår bl.a. syftet med reglerna för fastställande av omsättningsland för tjänster. EG-domstolen har i flera domar hänvisat till vad som anges i ingressen (se bl.a. C-114/05 Gillan Beach punkterna 14–15, C-327/94 Dudda punkt 21 och C-167/95

Linthorst punkterna 10–11). Av denna praxis tillsammans med ingressen framgår att bestämmelserna i artiklarna 43–59 i mervärdesskattedirektivet innehåller regler för att fastställa den skattemässiga anknytningen för tillhandahållanden av tjänster. Artikel 43 (som motsvaras av 5 kap. 8 § ML) innehåller en generell regel, medan i artiklarna 44–59 (som motsvaras av 5 kap. 4–7 a §§ ML) anges ett antal särskilda skattemässiga anknytningar. Syftet med dessa regler är att undvika dels utebliven beskattning och dels kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, vilka kan leda till dubbelbeskattning.

Ett av syftena bakom bestämmelserna till de särskilt angivna tjänsterna (artiklarna 44–59 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 4–7 a §§ ML) är att upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris (se C-114/05, Gillan Beach, punkterna 16–17).

Metod för läsning

Ingen av reglerna i 5 kap. 4–8 §§ ML har företräde framför någon annan. Det betyder att en bedömning ska göras om tjänsten i fråga omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4–7 a §§ ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av 5 kap. 8 § ML (jfr C-401/06, kommissionen mot Tyskland, punkt 30). För att avgöra om någon av bestämmelserna bland de särskilt angivna tjänsterna (5 kap. 4–7 a §§ ML) är tillämplig för en viss omsättning måste först en bedömning göras utifrån tjänstens karaktär. Tjänsten i fråga ska bedömas utifrån bl.a. normalt språkbruk (jfr C-167/95, Linthorst) samt arten av den prestation som en köpare begär att säljaren ska tillhandahålla.

När tjänsten klassificerats att tillhöra någon av 5 kap. 4–8 §§ ML uppkommer frågan om tjänsten är omsatt inom landet.

För det fall en tjänst är omsatt inom landet enligt någon av 5 kap. 4–8 §§ ML kan tjänsten ändå anses omsatt utom landet enligt 5 kap. 11 § ML. Om omsättningen inte omfattas av 5 kap. 4–8 §§ ML anses omsättningen gjord utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Beskattningsland för en tjänst bestäms således utifrån tjänstens karaktär och i vissa fall även efter säljarens och köparens egenskap av näringsidkare eller ej samt förekomst av fast etableringsställe, bosättning och annat som ger anknytning till visst land.

Skattskyldighet

För det fall att en viss specifik tjänst är omsatt inom landet enligt någon av bestämmelserna i 5 kap. ML uppkommer frågan vem

som är skattskyldig för omsättningen – köparen eller säljaren. När det gäller frågor om skattskyldighet, se avsnitt 4.

Export

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

Omsättning av tjänster mellan EG-länder ska inte redovisas i KVR.

10.1.2 Fast etableringsställe samt dotterbolag

Fast etableringsställe

Ett fast etableringsställe och en huvudsaklig etablering, dvs. sätet för den ekonomiska verksamheten, är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Det fasta etableringsstället utgör en integrerad del av den huvudsakliga etableringens verksamhet, även om dessa etableringar är placerade i två skilda länder. Om det fasta etableringsstället kan anses som skattskyldig för mervärdesskatt i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 40.2.

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag, dvs. samma skattesubjekt, utgör ingen omsättning enligt 2 kap. 1 § ML. Se vidare avsnitt 6.

Bestämmelsen i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 8 § ML) avser fastställande av den beskattningsbara personens transaktioner när det gäller transaktioner mellan olika företag (C-210/04, FCE Bank, punkt 38). Bestämmelsen saknar därmed betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolags säte, dvs. huvudsakliga etablering, i en medlemsstat och samma företags fasta etableringsställe hemmahörande i en annan medlemsstat.

Det kan emellertid bli fråga om omsättning av vara i vissa fall när en vara överförs till ett annat EG-land (2 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 40.4.

Dotterbolag

Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML. SRN har i förhandsbesked 2005-06-23 funnit att ett utländskt moderbolags tillhandahållande av koncerngemensamma tjänster till ett dotterbolag i Sverige utgjorde skattepliktig omsättning av tjänster.

10.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG

EU, Nato m.fl.

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls åt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Se även avsnitten 5.3.18 och 39.

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.

Beskickningar

Omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk mervärdesskatt ska tas ut i det fall tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikes-representation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Väpnade styrkor

Omsättning av tjänster till ett annat EG-land avsedda för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet för tjänsterna är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt (3 kap. 31 § ML). Skattefriheten medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

Omsättning av tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor som är stationerade på Cypern undantas under vissa förutsättningar också från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML).

Mervärdes-skattedirektivet

Undantagen i 3 kap. 30 a § 3 st., 31 § och 31 a § ML motsvaras av artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet.

Intyg

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. och 31 § ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (sätesland) utfärdat intyg (SKV 5929), se bilaga 14. Se vidare avsnitt 39.

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

10.1.4 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster

Azorerna, Madeira

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML, som motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet).

Posttransporttjänster

Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 5.3.18.

Tjänst i samband med import

Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då kostnaden för denna är en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 3 st. ML (3 kap. 32 § ML). Exempel på sådana bikostnader är bl.a. frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Se vidare avsnitten 5.3.17, 9.8.4 och 11.5.

10.2 Inom landet eller utomlands

10.2.1 Allmänt

Inom landet Utomlands

I 5 kap. 4–8 §§ ML anges när en omsättning av en tjänst ska anses omsatt inom landet. I vissa av dessa bestämmelser anges även, under vissa förutsättningar, när en omsättning ska anses omsatt utomlands.

Av 5 kap. 1 § 1 st. ML framgår att i de fall en omsättning inte ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. 4–8 §§ är omsättningen gjord utomlands. Se vidare avsnitten 10.2.2 och 10.3. Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 4–8 §§ ML anses tjänsten i vissa fall omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § ML (5 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 10.4.

Utomlands Omsättning ombord

Tjänst, t.ex. serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om det sker i EG-trafik eller tredjelandstrafik. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik.

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-21, dnr 130 318867-05/111, uttalat att tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Detta gäller oavsett om tillhandahållandet sker till rederiet (t.ex. underhållning ombord på fartyget) eller direkt till passagerare (t.ex. frisörtjänster). Avgörande är att tjänsten rent fysiskt har utförts ombord på fartyget eller luftfartyget.

10.2.2 Omsättningsland för tjänster

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster enligt 5 kap. 4–7 a §§ jämfört med 11 § ML gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs enligt dessa bestämmelser i stället efter andra kriterier.

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4–8 §§ och 11 § ML. I tablån görs även en hänvisning till respektive avsnitt. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I avsnitt 10.5 finns ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

FASTIGHETSTJÄNSTER – avsnitt 10.3.1

t.ex.

– byggarbete	– ritning, projektering
– anläggningsarbete	– fastighetsskötsel
– byggledning	– upplåtelse av fastighet

TRANSPORT- OCH STÖDTJÄNSTER – avsnitt 10.3.2

t.ex.

– persontransport	– omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport
– varutransport	

VÄRDERING AV OCH ARBETE PÅ VARA SOM ÄR LÖS EGENDOM – avsnitt 10.3.3

t.ex.

– reparation

– service

– värdering

– kontroll

– analys

KULTURELLA AKTIVITETER – avsnitt 10.3.4

t.ex.

– artistiska framträdanden

– idrott

– utbildning

7 §–TJÄNSTER – avsnitt 10.3.5

t.ex.

– ekonomiska rättigheter

– reklam och annonsering

– konsulttjänster

– automatisk databehandling

– information

– finansiella tjänster, försäkrings- och återförsäkringstjänster

– uthyrning av arbetskraft

– uthyrning av lös egendom exkl. transportmedel och transporthjälpmedel

– elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar

TJÄNSTER ENLIGT 8 § – avsnitt 10.3.6

t.ex.

– förpacknings- och kuverteringstjänst

– lagringstjänst

– personliga tjänster (t.ex. frisörtjänst)

– serveringstjänster

– skiljedomsuppdrag

– veterinärtjänster

UTHYRNING AV TRANSPORTMEDEL ELLER TRANSPORTHJÄLPMEDEL – avsnitt 10.3.7

t.ex.

– personbil, släp, container

FÖRMEDLING – avsnitt 10.3.8

– som avser en vara eller en tjänst

11 §–TJÄNSTER – avsnitt 10.4

t.ex.

– fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik – arbete på lös egendom

− stödtjänster eller varutransport

10.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML

10.3.1 Fastighetstjänster

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML). Är fastigheten belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 4 § 1 st. ML). I annat fall är den omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Mervärdes-skattedirektivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 45. Denna artikel är en bestämmelse där omsättningsland avgörs utifrån särskilda kriterier (var fastigheten finns), jämfört med artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 8 § ML) som är en generell regel. I förhållande till varandra ska ingen av bestämmelserna ha företräde. Detta innebär att artikel 45 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 4 § ML) inte utgör ett undantag från en generell regel som ska tolkas restriktivt (C-166/05, Heger).

Exempel på fastighetstjänst

Som exempel utgör fastighetstjänster

- bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster,
- mark- och bottenundersökningar (t.ex. seismiska undersökningar),
- skogsavverkning och skördning av växtlighet,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning (såväl teknisk som kameral),

- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförliga tjänster (t.ex. byggnadsbesiktning och mögelundersökning), och
- upplåtelse av fastighet (t.ex. hyresrätt, bostadsrätt samt rumsuthyrning i hotellrörelse).

Direkt anknytning

Ett tillhandahållande av tjänst kan bara hänföras till 5 kap. 4 § ML om tillhandahållandet har tillräcklig direkt anknytning till en viss fastighet (jfr C-166/05, Heger, punkt 24). Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Regeln omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom och omsättningsland för tjänsten bedöms enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML, se avsnitt 10.3.3.

En definition avseende fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML, se även avsnitt 19.2.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte som tjänst avseende fastighet.

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden” (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 10.3.5).
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 10.3.5).
- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal. EG-domstolen fann i dom C-275/01, Sinclair Collis, att bestämmelsen om undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet (artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal, av rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut

av lokalinnehavaren, inte utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikeln.

Upplåtelse av fiskerätt

Upplåtelse av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör, enligt EG-domstolen i målet C-166/05, Heger, ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom (artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 4 § ML). Domstolen konstaterade att ett utmärkande kännetecken för en sådan fast egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. Detta gäller även om den är täckt med vatten. I aktuellt fall avser rättigheten vissa geografiska områden där dessa kan utövas och har därför samband med fast egendom. Frågan är om detta samband är tillräckligt. För att tjänsten ska omfattas av artikel 45 ska den ha ett tillräckligt direkt samband med en fast egendom. I aktuellt fall utgör vattendraget en förutsättning för fiskekorten och således för överlåtelsen av dessa kort. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster består av en upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Dessutom sammanfaller platsen för den fasta egendomen med den plats där tjänsten slutligen konsumeras.

Upplåtelse av bro eller tunnel för trafik

En tjänst i form av upplåtelse av bro eller tunnel för trafik anses som en tjänst som avser fastighet. Om upplåtelsen avser en bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land är omsättningen gjord inom landet till den del bron eller tunneln är belägen i Sverige. (1 kap. 2 c § ML samt prop. 1999/2000:58).

Immateriella tillgångar

Rättigheter som utgör immateriella tillgångar som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession avseende fastighet omfattas enligt Skatteverket av 5 kap. 4 § ML, se skrivelse 2007-01-12, dnr 131 607501-06/111.

Uthyrning av lokal för mässa/utställning

Består en tjänst endast av platsupplåtelse i samband med mässa/utställning, utan några andra tillhandahållanden, ska tjänsten bedömas som en fastighetsupplåtelse enligt 5 kap. 4 § ML.

Renovering av byggnadstillbehör

SRN har i ett förhandsbesked 1997-05-12 bedömt ett utländskt företags tillhandahållande av en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige. Tjänsten utfördes i huvudsak i utlandet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB och därmed tjänst avseende fastighet, såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML.

Montering eller installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses

som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.3.3.

I avsnitt 10.5.1 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 4 § ML (exempel 1–6).

10.3.2 Transporttjänster och stödtjänster

10.3.2.1 Bestämning av omsättningsland

Transporttjänster

5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som handlar om gemenskapsinterna varutransporttjänster, se avsnitt 10.3.2.3. 5 kap. 5 § ML handlar om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från ett tredjeland samt persontransporter till och från ett annat EG-land.

En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML, som är tillämplig på gemenskapsinterna varutransporter. Villkoret för att transportjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om transporttjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 46–49 och 51. EG har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige tills vidare får ha skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av persontransporter som sker direkt till eller från utlandet (artikel 380 i kombination med bilaga X del B 10 i mervärdesskattedirektivet).

Persontransport

Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och ett tredjeland är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga

destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

Befordran av brev

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet enligt 5 kap. 5 § 2 st. ML. SRN har emellertid i ett förhandsbesked 2007-06-13 funnit att motsvarighet till bestämmelsen i 5 kap. 5 § 2 st. ML saknas i mervärdesskattedirektivet. SRN anser att direktivets regler om tjänster som avser varutransporter inom och utom gemenskapen kan ges s.k. direkt effekt. Direktivets regler ska därmed gälla för brevbefordran om de är till fördel för den enskilde vilket bör vara fallet normalt sett. Detta innebär att befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land eller i tredjeland, i likhet med vad som gäller för andra varutransporter till annat land, ska anses omsatt utomlands under förutsättning att villkoren i de aktuella reglerna i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda samt att reglerna är till fördel för den enskilde. Se även SRN förhandsbesked 2000-10-04.

Gemenskapsinterna varutransporttjänster

Särskilda regler avseende gemenskapsinterna varutransporttjänster finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitten 10.3.2.3 och 10.3.2.4.

En inhemsk varutransport kan i vissa fall jämställas med en gemenskapsintern varutransport. Förutsättning är att den inhemska varutransporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna. Se vidare avsnitt 10.3.2.4.

Stödtjänster vid varutransport

Som stödtjänster räknas enligt 5 kap. 6 § ML:

- omhändertagande,
- lastning och lossning av gods, och
- liknande tjänster,

som tillhandahålls som ett led i en varutransport.

Med omhändertagande avses att godset tas om hand under kortare perioder i samband med en transport, t.ex. att gods efter en lastbilstransport väntar på att ett lämpligt fartyg ska anlöpa hamn.

En stödtjänst vid en varutransport anses enligt huvudregeln omsatt där den faktiskt utförs. En stödtjänst anses således omsatt i Sverige om den fysiskt utförs här (5 kap. 6 § 2 p. ML). Detta gäller om inget annat följer av 5 kap. 6 a § ML. Här framgår att omsättning av stödtjänster som ingår som ett led i en

gemenskapsintern transport under vissa förutsättningar anses som omsättning utomlands. Se vidare avsnitt 10.3.2.5.

Förvaring och lagring av transporterad vara

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML), se avsnitt 10.3.6.

Omsättning utomlands

En transporttjänst, stödtjänst eller lagringstjänst som är omsatt inom landet kan ändå under vissa förutsättningar anses omsatt utomlands när tjänsten avser varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, jfr avsnitt 10.4).

Vidare kan tjänster inom transportområdet undantas från beskattning enligt 3 kap. 32 § ML i det fall ersättning för tjänsten utgör en sådan bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import (7 kap. 8 § 3 st. ML), se avsnitt 9.8.4.

10.3.2.2 Begreppet varutransport

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I lagen definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta får med varutransport avses transport av materiellt ting som är lös egendom.

Rendrivningstjänst

SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-25 ansett att en tjänst som består i att driva renar mellan olika orter med hjälp av helikopter är en varutransporttjänst. SRN menade att när det gäller en tjänst som består i att förflytta en vara mellan två olika platser, oavsett vilka metoder och medel som används för förflyttningen, är det mest ändamålsenliga att hänföra tjänsten till transporttjänst för att uppnå syftet med dess bestämmelser. SRN anser vidare att begreppet ”transport” enligt normalt språkbruk bl.a. omfattar ”förflyttning”.

Färjetransport

Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.

Resgods

Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.

Bilbärgning

Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML. Angående bärgning och reparation av utländska fordon

som ska föras ut ur landet, se avsnitt 10.5.4 exempel 15 och avsnitt 23.4.

Linjefart/Stycke-godstrafik

Linjefart och styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

Befraktning

Det finns olika sorters av avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare som inte anses som varutransport utan tjänst på fartyg. Sådana certepartiavtal kan vara bareboat-befraktning, timecharter eller resebefraktning. Även avtal om s.k. konossementfrakt (slot- eller spacecharter) kan förekomma, se vidare avsnitt 24.6.1.

10.3.2.3 Gemenskapsintern varutransport enligt mervärdesskattedirektivet

Med gemenskapsintern transport av varor förstås enligt artikel 48 i mervärdesskattedirektivet en transporttjänst som avser en transport av varor som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Avgångsplatsen och ankomstplatsen ska med andra ord ligga i olika EG-länder.

Avgångs- och ankomstplats

Avgångsplatsen är den plats där transporten av varorna verkligen påbörjas. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska inte påverka avgångsplatsens belägenhet.

Ankomstplatsen är den plats där transporten av varorna avslutas.

Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsplats och ankomstplats bestämmas för varje uppdrag.

10.3.2.4 Gemenskapsintern varutransport och inhemsk varutransport enligt svensk rätt

Omsättning inom landet

En varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land, dvs. en gemenskapsintern varutransport, är enligt 5 kap. 5 a § 1 st. ML omsatt i Sverige om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller
2. köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av det svenska registreringsnumret till mervärdesskatt.

Detta innebär att när en gemenskapsintern transport påbörjas i Sverige är transporttjänsten omsatt i Sverige om förvärvaren t.ex. är en privatperson eller ett företag i ett annat EG-land som inte är registrerad till mervärdesskatt. När en gemenskapsintern transport påbörjats i ett annat EG-land är transporttjänsten omsatt i Sverige endast om förvärvaren åberopat ett svenskt VAT-nummer.

Inhemsk anslutningstransport

Punkterna 1 och 2 ovan gäller även för inhemska transporttjänster (sådana påbörjas och avslutas i samma EG-land, t.ex. Sverige) om dessa har ett direkt samband med en gemenskapsintern varutransport (5 kap. 5 a § 1 st. ML).

VAT-nummer

I det fall det är fråga om en gemenskapsintern varutransport eller en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med en gemenskapsintern varutransport och kunden åberopar ett VAT-nummer, bestäms omsättningslandet utifrån i vilket land VAT-numret är utfärdat.

I avsnitt 10.5.2 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 5 a § 1 st. ML (exempel 7–11).

10.3.2.5 Stödtjänster vid gemenskapsintern varutransport och inhemsk varutransport som utgör led där i

Stödtjänster vid gemenskapsintern varutransport behandlas enligt samma principer som gäller för själva transporten. Omsättning av sådana stödtjänster omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 6 § 2 p. samt 6 a § ML.

Som stödtjänster räknas omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en transport.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 52 b och 53.

Inom landet

Stödtjänsterna är omsatta inom landet om

1. tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller
2. tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer.

Detta innebär att om förvärvaren åberopat ett VAT-nummer anses stödtjänsten omsatt i det land förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt. Om förvärvaren inte åberopar något VAT-

nummer (t.ex. en privatperson) är stödtjänsten omsatt i det land där den faktiskt utförs.

Inhemsk varu-transport

Bestämmelsen är tillämplig även på stödtjänster som tillhandahålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en gemenskapsintern transport.

I avsnitt 10.5.3 finns ett exempel som avser tillämpning av 5 kap. 6 § 2 p. ML (exempel 12).

10.3.3 Värdering av samt arbete på lös egendom

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende, och
- trimning av djur.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 52 c och 55 jämförd med artikel 146.1 d.

Normalt språkbruk

För att avgöra om en tillhandahållen tjänst avser värdering av eller arbete på lös egendom ska bedömning ske enligt normalt språkbruk. I C-167/95, Linthorst, har EG-domstolen uttalat att begreppet ”värdering av materiell lös egendom” enligt normalt språkbruk avser en undersökning av en varas fysiska tillstånd eller äkthet i syfte att bedöma varans värde eller det arbete som måste utföras eller omfattning på skada som har uppkommit. Begreppet ”arbete på materiell lös egendom” avser enligt normalt språkbruk endast ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt.

Arbetsbeting

Bearbetning och förädling, dvs. tillverkning med användning av beställarens material (arbetsbeting), ska i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en vara på beställning tillverkas och överlåts mot ersättning och att förvärvaren av tjänsten tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen eller anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara.

I skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306894-08/111, har Skatteverket redogjort för ett antal exempel avseende värdering av och arbete på vara.

Inom landet

Tjänster som avser värdering av och arbete på vara som är lös egendom är omsatta i det land där tjänsten utförs. Utförs tjänsten i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 3 och 4 p. ML). Bestämmelsen är även tillämplig då flera säljare tillhandahåller tjänster avseende samma vara.

Transport ut ur landet

Vid värdering av och arbete på vara är tjänsten inte omsatt inom landet om tjänsten utförts här och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet och förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Vid värdering av och arbete på vara är tjänsten omsatt inom landet även om den har utförts i ett annat EG-land, varifrån varorna transporterats ut, om köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Reparation i flera led

När en vara lämnas till en reparatör i Sverige för en viss åtgärd får reparationstjänsten anses utförd i Sverige. Även om reparatören av någon anledning väljer att i sin tur anlita ett företag i ett annat land än Sverige till att utföra reparationstjänsten eller del av denna så kan det presumeras att den svenske reparatörens tillhandahållande mot svensk kund är omsatt inom landet enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML. För det fall att reparatören köpt in tjänsten från ett annat EG-land så är denna omsatt inom landet under förutsättning att den svenske reparatören åberopat sitt VAT-nummer vid förvärvet, 5 kap. 6 b § ML.

Om den svenske reparatören anlitar ett företag i ett tredjeland för att utföra reparationen har den köpta tjänsten omsatts utom

landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Däremot får sannolikt den svenske reparatören betala införselmoms på värdet av tjänsten i samband med att varan förs in i landet från ett tredjeland.

Om den svenske reparatören i stället bara informerar om ett annat företag som skulle kunna göra reparationen åt den svenske kunden blir situationen annorlunda. I detta fall föreligger ett avtal mellan den svenske kunden och det andra företaget och omsättningsland får bedömas utifrån dessa förutsättningar.

Transportkrav

Av Skatteverkets skrivelse 2008-05-30, dnr 131 306894-08/111, framgår att en förutsättning för att en tjänst som avser värdering av eller arbete på vara inte ska anses omsatt inom landet är att det har skett en transport av varan ut ur landet efter det att tjänsten utförts. Enligt Skatteverkets uppfattning saknar det betydelse att varans ursprungsland är samma land som det land där arbetet utförs, dvs. varan kan förvärvas i Sverige för att efter utfört arbete transporteras ut ur landet. I det fall varan förvärvats i annat land finns det inget krav på att varan måste transporteras tillbaka till just det land från vilket den ursprungligen kom. Vidare finns det inte något krav på att transporten ska utföras av den som tillhandahåller tjänsten eller för dennes räkning. Förutsättningarna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML är uppfyllda även om köparen av tjänsten ansvarar för transporten ut ur landet. Det saknar således betydelse att varan levereras i Sverige till köparen av tjänsten om varan transporteras ut ur landet efter det att tjänsten utförts och säljaren har dokumentation som styrker att så har skett.

Bestämmelsen får även anses omfatta de fall när varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar genom t.ex. själva kontroll- eller analysprocessen. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Dokumentation

Det är den som tillhandahåller tjänsten som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML är uppfyllda. Säljaren måste kunna styrka att transport har skett ut ur landet. Se vidare avsnitt 9.9 vad gäller krav på dokumentation för att visa att transport ut ur landet skett.

Utomlands

Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 10.4.

Montering och installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering), se C-111/05, AB NN. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.3.1.

Om säljarens tillhandahållande endast består i att montera olika maskindelar, som alla har tillhandhållits honom av hans kund, omfattas tillhandahållandet av artiklarna 52 c eller 55 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 6 § 4 p. samt 6 b § ML. Detta framgår av artikel 5 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Tryckeriet får anses tillhandahålla en tjänst enligt 5 kap. 6 § ML i de fall uppdraget består av att trycka ett antal exemplar efter beställarens manus, diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring. Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det förfogar över den ekonomiska rätten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt genom att producera ett antal exemplar. Försäljning av dessa varor utgör varuomsättning.

Analystjänst

Tjänst som avser kontroll och analys av vara kan i vissa fall beroende på uppdragets karaktär och omfattning anses som en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. ML. Se vidare avsnitt 10.3.5.

Veterinärtjänst omfattas inte av bestämmelsen i 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 10.3.6.

I avsnitt 10.5.4 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 6 § 3 p. och 4 p. samt 6 b § ML (exempel 13–20).

10.3.4 Kulturella aktiviteter

Allmänt

Tjänster avseende kulturella aktiviteter m.m. är omsatta i det land där aktiviteterna äger rum (5 kap. 6 § 1 p. ML).

Följande tjänster omfattas

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, konserter,
- idrottsutövning, deltagande i idrottsgalor,
- underhållning,
- utbildning,
- vetenskapliga tjänster, och
- liknande verksamhet, däribland tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna tjänster eller stödtjänster till dessa.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 52 a.

Artistiska framträdanden/underhållning

För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger (C-327/94, Dudda, punkt 25). Det är således inte bara fråga om tjänster direkt relaterade till artisteri eller underhållning som omfattas av denna bestämmelse utan även tjänster som är relaterade till liknande verksamheter.

En tillhandahållen tjänst, även om den i sig själv inte utgör artisteri eller underhållning, men som är nödvändig för evenemangets genomförande, omfattas av bestämmelsen (C-327/94, Dudda, punkt 27). Detta gäller oberoende av vem som utför stödtjänsten. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Det bör noteras att EG-domstolen i C-327/94, Dudda, endast bedömt stödtjänster till sådana evenemang som omfattas av bestämmelsen. Det är endast sådana tjänster som är specifika för evenemanget och endast faktiskt utförs i samband med detta evenemang som omfattas av bestämmelsen (se Skatteverkets skrivelse 2008-07-02, dnr 131 392945-08/111).

Av 3 kap. 11 § 1 p. ML framgår att från skatteplikt undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Skatteverket har i en skrivelse 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, konstaterat att om det skattepliktiga tillhandahållandet avser en annan tjänst än en rättighet ska tillhandahållandet bedömas utifrån vad som faktiskt avses. Det kan t.ex. vara fråga om ett

artistiskt framträdande som avses i 5 kap. 6 § 1 p. ML. De tillhandahållanden som omfattas av denna bestämmelse begränsas inte av att det ska vara fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Detta innebär att 5 kap. 6 § 1 p. ML ska tolkas vidare än 3 kap. 11 § 1 p. ML. Således omfattas t.ex. jonglörer, clowner och fakirer av denna bestämmelse även om de vanligtvis inte framför något upphovsrättsligt skyddat verk. Även olika nödvändiga kringtjänster till evenemanget ska omfattas av denna bestämmelse.

Spelautomater

En tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar utgör en underhållsmässig eller liknande tjänst som omfattas av artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet, dvs. 5 kap. 6 § 1 p. ML (C-452/03, RAL). Huvudsyftet med dessa aktiviteter är att ge användarna av automaterna underhållning, inte ekonomisk vinning. Själva osäkerheten kring vinstchanserna är en väsentlig del av den underhållning som användare av automaten söker.

Idrott

Skatteverket har i skrivelse 2008-07-02, dnr 131 392945-08/111, uttalat att begreppet idrott i 5 kap. 6 § 1 p. ML inte överensstämmer med vad som utgör idrott enligt 3 kap. 11 a § ML, utan ska ges en egen tolkning. Vid avgörandet om en tjänst ska omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML såsom idrott, ska det vara fråga om sådana tjänster som innebär att både köpare och säljare finns på plats för att utförandet ska kunna ske. Tjänsten ska dessutom utföras på en klart identifierbar plats och avslutas efter det att den fysiskt utförts. Det är således inte fråga om sådana tjänster som är utsträckta i tiden, t.ex. tjänster som enligt avtal tillhandahålls kontinuerligt under en viss tidsperiod.

Tjänster som avser idrott och som omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML kan enligt Skatteverket delas in i tre grupper:

- Tillhandahållande av tjänster som innebär att någon direkt ges möjlighet att idrotta, dvs. idrottsutövarens förvärv av idrottstjänst. Här avses tjänster som vanligtvis tillhandahålls vid ett särskilt tillfälle och på en särskild plats, t.ex. på ett gym, en skidanläggning, en fotbollsplan, ett ridhus eller en simhall.
- Idrottsutövarens tillhandahållande, t.ex. deltagande i sport- och idrottstävlingar (golf, motortävling och travtävling m.m.) mot ersättning i form av startersättning men även

prispengar (se även Skatteverkets skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111).

– Tillträde till idrottsevenemang samt inköpta tjänster som är nödvändiga för idrottsevenemanget (jfr C-327/94, Dudda, punkt 27). Vad gäller inköpta tjänster omfattas inte tjänster som består i att någon ges möjlighet att idrotta. Det är endast fråga om inköpta tjänster som är specifika för idrottsevenemanget och endast utförs i samband med detta evenemang, t.ex. en banläggare vid en slalomtävling. Löpande tjänster som är utsträckta i tiden omfattas inte av bestämmelsen, t.ex. bokning av idrottsanläggning eller tränare av ett fotbollslag som deltar vid ett evenemang. Tillhandahållande av reklamtjänst vid ett evenemang omfattas av 5 kap. 7 § ML.

Idrottstränare

Vid bestämning av omsättningsland när det gäller en tjänst som avser träning ska bedömning ske utifrån den huvudsakliga prestation tränaren tillhandahåller, dvs. om det är fråga om en tränartjänst, idrottstjänst eller annan tjänst. Skatteverket anser i skrivelse 2008-07-02, dnr 131 409591-08/111, att med tränartjänst avses normalt en tjänst som är utsträckt i tiden och som kan utföras på olika ställen. En tränartjänst omfattas därmed inte av 5 kap. 6 § 1 p. ML. I normalfallet omfattas tränartjänster av 5 kap. 8 § 1 st. ML (se vidare avsnitt 10.3.6) men i vissa fall av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, se vidare avsnitt 10.3.5.

En tjänst som en tränare tillhandahåller indirekt till utövaren, t.ex. en ridlärare som har kontrakt med en ridskola eller en tränare som anlitas av ett gym, kan enligt Skatteverket inte omfattas av bestämmelsen. Däremot kan en tjänst som en tränare tillhandahåller direkt till utövaren omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML, förutsatt att tjänsten inte är utsträckt i tiden eller inte utförs på olika ställen. Ett exempel på ett sådant tillhandahållande som omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML är en personlig tränare på ett gym som idrottsutövaren kan anlita per timme mot separat ersättning. En sådan tjänst innebär att kunden ges möjlighet att idrotta. Både kunden och säljaren finns på plats vid utövandet och tjänsten tillhandahålls vid ett särskilt tillfälle på en särskild plats.

Jockey eller kusk

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, uttalat att den tjänst som en jockey eller en kusk tillhandahåller inryms i begreppet idrott enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML. Om däremot tränaren själv kör hästen anses tjänsten vara underordnad tränartjänsten, vilket innebär att hela tränarens

tillhandahållande omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML. Se vidare avsnitt 10.3.6.

Utbildning

Enligt Skatteverkets skrivelse 2008-11-07, dnr 131 609730-08/111, ska begreppet utbildning i 5 kap. 6 § 1 p. ML tolkas på samma sätt som i 3 kap. 8 § ML, dvs. i enlighet med vad som utgör undervisning enligt mervärdesskattedirektivet.

Med utbildning enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML avses sådana utbildningstjänster som omfattas av 3 kap. 8 § ML om de tillhandahålls på sådant sätt som anges där. Därmed omfattas

- sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § ML), och
- även sådan utbildningstjänst som är skattepliktig, dvs. en tjänst som är utbildning men där förutsättningarna i övrigt inte uppfyller kraven i 3 kap. 8 § ML för skattefrihet.

En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.

Se även avsnitt 26.3 angående begreppet utbildning.

”Liknande verksamhet”

EG-domstolen konstaterade i C-114/05, Gillan Beach, att begreppet ”liknande aktiviteter” är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt för att undvika situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. En aktivitet ska anses vara liknande när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i denna bestämmelse. De gemensamma dragen mellan de olika kategorierna bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur, tillhandahållanden som omfattar flera olika tjänster och att nämnda tillhandahållanden normalt sker till en mängd olika mottagare, dvs. samtliga de personer som deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av aktiviteter tillhandahålls dessutom vid i tiden avgränsade arrangemang samt att dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe.

Mässa/salong

När det gäller en arrangörs allomfattande tillhandahållande till utställarna på en mässa eller salong ska denna tjänst hänföras till artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 6 § 1 p. ML (C-114/05, Gillan Beach). Arrangören anordnade två båtmässor och tillhandahöll utställarna allomfattande tjänster

som bl.a. bestod i att sätta upp och tillhandahålla montrar och kommunikationsutrustning, tillhandahålla förtöjningsplatser för utställningsbåtarna och övervaka dessa.

Skatteverket har i skrivelse 2006-07-07, dnr 131 160190-06/111, uttalat att en arrangörs tillhandahållande i samband med en mässa av tjänster som är av sammansatt natur ska hänföras till sådana kulturella tjänster m.m. som är omsatta i det land där de fysiskt utförs, dvs. i det land mässan äger rum (5 kap. 6 § 1 p. ML). Omsättningsland för tjänster som inte är av sammansatt natur och som av underentreprenören tillhandahålls arrangören, t.ex. montering av monter, bevakning, serveringstjänster m.m. ska bedömas med utgångspunkt i vilken typ av tjänst som respektive underentreprenör faktiskt tillhandahåller.

Tjänster som avser tillträde till mässor (entréavgifter) ska enligt Skatteverket anses som omsatta i det land där tjänsten utförs, dvs. där mässan är belägen, enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML.

Konferenstjänster

Tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende deltagande i konferenser, kongresser m.m. är en sammansatt tjänst som innefattar olika tillhandahållanden såsom lokal, information, diverse kontorstjänster, servering m.m. En sådan konferenstjänst utgör sådan ”liknande verksamhet” som omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML, se Skatteverkets skrivelse 2007-10-09, dnr 131 375012-07/111. En konferenstjänst kan omsättas i flera led. Detta innebär att en underleverantör som bedöms tillhandahålla en konferenstjänst till en konferensarrangör ska bedömas enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML. Skatteverket anser dock att separata tjänster, t.ex. lokal, föredragshållare eller serveringstjänster, som en underentreprenör tillhandahåller en konferensarrangör inte utgör konferenstjänst utan ska bedömas med utgångspunkt i vilken tjänst som faktiskt tillhandahålls.

I avsnitt 10.5.5 finns två exempel som avser tillämpning av 5 kap. 6 § 1 p. ML (exempel 21–22).

10.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

Tjänster som omfattas av 7 §

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas olika tjänster som i vissa fall ska behandlas enligt 7 § 1 och 3 st. I vissa situationer är 5 kap. 7 § ML inte tillämplig. Beskattningsland avseende dessa tjänster ska då bestämmas enligt 5 kap. 8 § ML. Så är exempelvis fallet när ett svenskt företag tillhandahåller konsulttjänster till ett annat svenskt företag. Bestämmelsen i 5 kap. 8 § 1 st. ML är även tillämplig när ett svenskt företag

tillhandahåller en advokattjänst till en privatperson i Frankrike. Se vidare avsnitt 10.3.6.

De uppräknade tjänsterna är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymme, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som angivits ovan eller att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
    a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
    b. programvara och uppdatering av denna,
    c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
    d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga,

idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e. distansundervisning.

13. tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,

14. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn och förmedlingen avser sådana tjänster som angivits ovan, se avsnitt 10.3.8.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 56–59.

Bestämmelsen om omsättningsland för tillhandahållande av diverse tjänster enligt artikel 56 i mervärdesskattedirektivet utgör visserligen ett undantag från huvudregeln i artikel 43 (jfr 5 kap. 8 § ML) men detta innebär inte att artikel 56 ska tolkas restriktivt (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 34). Ingen av artiklarna 43 eller 56 har företräde framför den andra (se t.ex. C-167/95, Linthorst, punkterna 10–11).

De yrkesgrupper som finns uppräknade i artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML) avser inte yrken som sådana utan i stället anknyter artikeln till de tjänster som normalt tillhandahålls av dessa och närstående yrkesgrupper (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV bank).

EG-domstolen har också uttalat att en tjänst ska anses som ”liknande” i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet om båda två har samma syfte (C-145/96, Hoffmann).

En bedömning utifrån normalt språkbruk ska göras i varje enskilt fall för att avgöra om tjänsten är att hänföra till artikel 56 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 7 § ML, (C-167/95, Linthorst).

Förvärvare i Sverige

Tillhandahålls tjänsten från ett annat land än Sverige är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare och under förutsättning att denne har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om sådant säte eller etableringsställe saknas, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML). Se vidare om fast etableringsställe i avsnitt 40.2.

Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).

Förvärvare i Sverige eller vid elektroniska tjänster även förvärvare i annat land

Tjänsten är omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 (elektroniska tjänster) förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

”Förvärvas här”

Ett villkor för att 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML ska vara tillämplig är att tjänsten förvärvas här i landet. Skatteverket har i skrivelse 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, uttalat att ”förvärvas här” enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML ska tolkas så att bestämmelsen endast är tillämplig om den tjänst som tillhandahålls inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. För det fall tjänsten i sin helhet klart och otvetydigt faktiskt har använts/nyttjats enbart i det land där säljaren har sitt etableringsställe ska omsättningsland bedömas utifrån 5 kap. 8 § 1 st. ML. Om säljaren inte har fast etableringsställe här i landet är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Detta gäller emellertid inte elektroniska tjänster. När det gäller dessa tjänster omfattar 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML såväl förvärv som görs i Sverige som förvärv som görs i ett annat land.

Telekommunikation, radio och TV

Tjänster enligt punkt 10 och 11 i 5 kap. 7 § 2 st. ML (telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar) är omsatta inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML om de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här. Innebörden härav är att tjänsterna ska tillhandahållas på en geografiskt bestämd plats genom t.ex. tråd eller en radiolänk.

Genom denna särskilda bestämmelse anses tillhandahållanden, av de avsedda tjänsterna från länder utanför EG vara omsatta inom landet när tjänsterna, t.ex. upplåtelse av telefonabonnemang, tillhandahålls åt personer som konsumerar dem här genom en fast anslutning t.ex. i en fritidsbostad, och är bosatta i ett annat land.

Tillhandahållande till annat EG-land

Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML eftersom 5 kap. 7 § ML inte är tillämplig. Se avsnitt 10.3.6.

Tillhandahålls tjänsten härifrån av en näringsidkare i Sverige till en näringsidkare som i ett annat EG-land har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där, är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Tillhandahållande utanför EG

Tjänsten är även omsatt utomlands om den tillhandahålls härifrån och förvärvaren är näringsidkare som i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är näringsidkare i det landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML). Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands om tjänsten tillhandahålls från Sverige till ett land utanför EG samt att tjänsten faktiskt förvärvas i ett land utanför EG. Den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsten ska således äga rum utanför gemenskapen för att tjänsten ska anses omsatt utomlands. I det fall den faktiska förbrukningen av tjänsten sker i Sverige kan tjänsten inte anses förvärvad i ett land utanför EG (prop. 2004/05:15, s. 33–36). Se exempel 25.

”Förvärvas i”

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, uttalat att ”förvärvas i” enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML endast är tillämplig om tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. För det fall tjänsten i sin helhet klart och otvetydigt faktiskt har använts/nyttjats enbart i det land där säljaren har sitt etableringsställe ska 5 kap. 8 § 1 st. ML tillämpas. Om säljaren inte har fast etableringsställe här i landet är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Näringsidkare

Beträffande definition av begreppet näringsidkare i ML och i mervärdesskattedirektivet, se avsnitt 7.3.5.

Ideella föreningar

RR har, RÅ 2007 ref. 57, ansett att en idrottsförening ska anses som en näringsidkare vid bedömning av omsättningsland enligt 5 kap. 7 § ML. RR konstaterade att begreppet näringsidkare inte har definierats i ML. Det saknas skäl att inte tolka begreppet i enlighet med motsvarande begrepp i mervärdesskattedirektivet, dvs. i enlighet med beskattningsbar person.

Skatteverket har i skrivelse 2008-05-12, dnr 131 133474-08/111, med anledning av RR:s dom, RÅ 2007 ref. 57, uttalat att en ideell förening som bedriver näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och som omsätter varor eller tjänster i den verksamheten är en näringsidkare i ML:s mening, även om näringsverksamheten inte räknas som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. En sådan förening som förvärvar tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML, kan vara skyldig att betala mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML.

Myndigheter

Skatteverket har i skrivelse 2007-12-10, dnr 131 627138-07/111, ansett att begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person. I artikel 56 (jfr 5 kap. 7 § ML) i mervärdesskattedirektivet finns inte krav på att det ska vara fråga om en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Det kan därmed inte uppställas krav om att förvärvaren i den enskilda situationen ska agera i egenskap av beskattningsbar person. Ett offentligträttsligt organ här i landet som förvärvar tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML när den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare, ska förvärvsbeskattas enligt 1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML om det offentligrättsliga organet till någon del är näringsidkare. Detta gäller oavsett om förvärven gjorts för den yrkesmässiga delen av verksamheten eller inte.

EG-domstolen har i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, meddelat att den som bedriver såväl ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, ska anses som beskattningsbar person vid förvärv av en tjänst som omfattas av artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet från en beskattningsbar person i ett annat EG-land. Detta gäller även om förvärvet skett endast till den verksamhet som ligger utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

Liknande rättigheter

För att det ska vara fråga om en liknande rättighet enligt 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML ska rättigheten vara av samma slag som de uppräknande rättigheterna. Skatteverket har i skrivelse 2007-01-12, dnr 131 607501-06/111, uttalat att det ska vara en

rättighet av immateriell natur. Dessutom ska rättigheten vara sådan att den enligt svensk och internationell redovisningsstandard uppfyller rekvisiten för en immateriell tillgång, dvs. en identifierbar tillgång, som kontrolleras av företaget och som förväntas generera framtida ekonomiska fördelar. Exempel på liknande rättigheter är utgivningsbevis, koncession som inte avser fastighet, utsläppsrätt, elcertifikat, drivmedelscertifikat, sändningsrätt och rätt till spelarkontrakt.

Rättigheter som utgör immateriella tillgångar men som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession som avser fastighet omfattas inte av liknande rättigheter i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML. Omsättningsland avseende sådana rättigheter ska i stället avgöras utifrån 5 kap. 4 § ML, se avsnitt 10.3.1.

Spelarrättigheter

RR har, RÅ 2007 ref. 57, bedömt att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML.

RSV har i skrivelse 1998-10-26, dnr 7547-98/901, bedömt övergångsersättningar inom idrotten. Denna bedömning stämmer överens med den tolkning som RR sedan gjorde i RÅ 2007 ref. 57. Se även Skatteverkets skrivelse 2008-05-12, dnr 131 133474-08/111.

Sändningsrättigheter

En transaktion som innebär att ett organ, etablerat i ett tredjeland, tilldelar skattskyldiga personer etablerade i gemenskapen rättigheterna till TV-sändningar av fotbollsmatcher omfattas av artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML). Detta framgår av artikel 7 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Skatteverket anser att artikel 56.1 a i mervärdesskattedirektivet även omfattar sändningsrättigheter av annat slag.

Utsläppsrätter, elcertifikat m.m.

Skatteverket har i två skrivelser 2005-08-31, dnr 130 377585-05/111, samt 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111, uttalat att omsättning av utsläppsrätter avseende koldioxid samt elcertifikat och liknande rättigheter utgör sådana rättigheter som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML. Såväl elcertifikat som utsläppsrätter är bärare av lagreglerade rättigheter gentemot staten att agera på ett visst sätt.

Reklamtjänst

Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenter om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsättningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former

t.ex. genom anordnande av cocktail-partyn eller banketter. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m. Begreppet reklamtjänst är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt inom gemenskapen för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning vilket kan bli resultatet av motstridiga tolkningar (se bl.a. C-68/92, kommissionen mot Frankrike, punkt 14). Artikel 56 i mervärdesskattedirektivet ska vid omsättning i flera led tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna (C-438/01, Design Concept). Att en tjänst kan omsättas i flera led utan att förlora sin karaktär av t.ex. en reklamtjänst står i överensstämmelse med tillämpningen av ML och Skatteverkets uppfattning. Se även dom C-108/00, SPI.

SRN har i ett förhandsbesked 2006-11-06 konstaterat att de tjänster som sökandebolaget utför i form av att marknadsföra och rekrytera kunder till aktieindexobligationer som emitteras av en brittisk bank utgör sådana reklamtjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. ML.

Reklamtjänst innefattar även marknadsföring av sponsorers namn eller produkter.

Upplåtelse av reklamplats

SRN har i förhandsbesked 1998-04-20 bedömt att upplåtelse av reklamplats på lösa vikväggar i mässlokaler inte var en tjänst avseende fastighet i den mening som avses i 5 kap. 4 § ML. Det var i stället fråga om en reklamtjänst som omfattades av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Förhandsbeskedet avsåg inte en sådan sammansatt tjänst som utgör en mässtjänst. Vad gäller omsättningsland för tjänster som är av sammansatt natur och som tillhandahålls i samband med en mässa, se avsnitt 10.3.4.

Modelluppdrag

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, uttalat att den tjänst som en modell, genom eget bolag eller enskild firma, tillhandahåller är en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML, se avsnitt 10.3.6. Skatteverket anser att den tjänst som en modell tillhandahåller när de medverkar på en visning, sitter modell, medverkar i modereportage eller annat reportage i tidning eller deltar i en annonskampanj inte utgör sådan tjänst som enligt normalt språkbruk kan anses vara en reklamtjänst. Detta ändras inte med hänsyn till att köparen använder den tjänst som modellen tillhandahåller i en kommande reklamprodukt.

Det är dock fråga om en reklamtjänst eller en ekonomisk rättighet om det av avtalet framgår att tillhandahållandet avser en berömd persons deltagande i reklamsammanhang eller att en berömd persons namn och bild kopplas samman med en specifik produkt i reklamsammanhang. En sådan reklamtjänst alternativt rättighet omfattas av 5 kap. 7 § ML. Detta gäller under förutsättning att det finns ett särskilt reklamvärde med att den berömda personen är sammankopplad med en specifik produkt.

Hårstylister, makeupartister, modeller

SRN har i ett förhandsbesked 2005-12-01 bedömt en modellagenturs tillhandahållande av tjänster. RR har undanröjt förhandsbeskedet och avvisat ansökningen, RÅ 2006 not. 172. RR fann att de lämnade uppgifterna inte är så fullständiga att de kan läggas till grund för ett förhandsbesked. RR konstaterade att den omständighet att bolagets tjänster i ett senare omsättningsled kan komma att ingå som en komponent i sådana reklamtjänster som tillhandahålls av en annan skattskyldig är inte tillräcklig för att också bolaget ska anses tillhandahålla reklamtjänster. För att detta ska vara fallet måste de tjänster som bolaget tillhandahåller i sig vara ägnade att öka försäljningen av en vara eller tjänst.

Av domen framgår att följande faktorer ska beaktas vid bedömningen av en reklamtjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Av handlingarna bör det framgå om det finns någon anknytning mellan de varor och tjänster som marknadsförs och bolagets verksamhet, vilka de avtalsmässiga relationerna är mellan de inblandade parterna, om bolagets kunder yrkesmässigt omsätter marknadsföringstjänster, om tjänsterna används direkt i kundernas marknadsföring av egna varor eller tjänster, om bolaget tillhandahåller även annat än det som frågorna avser och om det är kunden eller andra skattskyldiga som tillhandahåller det som i övrigt behövs för att genomföra en reklamfotografering, modevisning m.m.

Skatteverket anser att RR:s beslut innebär att skrivelsen 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, fortfarande är tillämplig.

Olika tjänster i punkten 3

Skatteverket anser i skrivelse 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111, att 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML ska tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet, dvs. EG-konformt. Vidare framgår att begreppen konsulttjänster, juristtjänster och revisionstjänster avser sådana tjänster som innebär att den som tillhandahåller tjänsten bistår en kund inom ett särskilt kunskapsområde på det sätt som är utmärkande för den aktuella tjänstekategorin. Med ”liknande tjänst” avses en tjänst som

utförs av sådan yrkesutövare som kan anses utföra tjänster liknande dem som normalt sett utförs av någon yrkeskategori som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Således ska inte samtliga s.k. intellektuella tjänster hänföras till 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML utan endast de tjänster som kan bedömas som liknande utifrån syftet med de tjänster som anges i paragrafen. Utbildningstjänster eller vetenskapliga tjänster är exempel på tjänster som är intellektuella men som inte omfattas av lagrummet.

Sammansatt tjänst

Av Skatteverkets skrivelse 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111, framgår även att en sammansatt tjänst kan omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML om den sammansatta tjänsten till sin huvudsakliga natur utgör sådana tillhandahållanden som kan ses som t.ex. en konsulttjänst eller liknade tjänst. Om den sammansatta tjänsten inte omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML omfattas tjänsten av 5 kap. 8 § ML, om inte någon av de övriga paragraferna i 5 kap. ML är tillämplig.

Konsulttjänst

I artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet anges inte konsulttjänster utan tjänster av rådgivare och konsultbyråer. Begreppet konsulttjänst ska tolkas såsom tjänster av en rådgivare eller tjänster utförda av konsultbyrå. Konsulten ska inom sitt kunskapsområde lämna någon slags rådgivning till kunden. Konsulttjänst föreligger även om en rådgivande specialistbyrå tillhandahåller tjänster inom visst område. Rådgivning och information avseende ”fastighetsmarknaden” är exempel på tjänster som betraktas som konsulttjänster. Detta gäller även konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet. Dock ska omsättningslandet för en konsulttjänst avseende viss fastighet (t.ex. projektering) alltid avgöras av fastighetens belägenhet (5 kap. 4 § 1 st. ML). Såsom konsulttjänst anses inte reparation och service av vara. En sådan tjänst beskattas där arbetet utförs (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Av EG-domen C-167/95, Linthorst, framgår att även om en veterinärtjänst ibland har en rådgivande och undersökande funktion är denna omständighet inte tillräcklig för att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller ska omfattas av begreppen ”konsulter” eller ”konsultbyråer” och inte heller för att det ska kunna anses som ”liknande”. Domstolen konstaterade att den tjänst en veterinär tillhandahåller omfattas av huvudregeln. Se vidare avsnitt 10.3.6.

Juristtjänst

Med juristtjänst avses tjänst som i huvudsak avser att representera eller försvara en kunds intressen, t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 10.3.6.

Revisorstjänster

En revisorstjänst avser i huvudsak att granska och bedöma ett företags räkenskaper och förvaltning. Skatteverket anser att bokförings- och redovisningstjänster är sådana liknande tjänster som är jämförbara med jurist- och revisionstjänster. De omfattas därmed av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, se Skatteverkets skrivelse 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111.

Administrativa tjänster

Vidare anser Skatteverket enligt samma skrivelse att tjänster benämnda administrativa tjänster kan omfattas av antingen 5 kap. 7 eller 8 § ML. Bedömning får ske i varje enskilt fall, se vidare avsnitt 10.3.6.

Management-tjänster

Av Skatteverkets skrivelse 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111, framgår att managementtjänster (företagsledande tjänster) är av rådgivande karaktär och därmed omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Koncerntjänster

Vidare anser Skatteverket att vid tillhandahållande av tjänst som benämns koncerngemensamma tjänster är det som regel fråga om ett knippe tjänster. Det kan vara fråga om t.ex. managementtjänster, revisorstjänster, tjänster som är säljstödjande, marknadsrelaterade eller inköpsrelaterade. Som huvudregel ska ett sådant tillhandahållande som består av flera olika tjänster delas upp. Varje separat tjänst ska bedömas var för sig om de omfattas av 5 kap. 7 § ML eller annan paragraf i 5 kap. ML.

För det fall det inte går att dela upp den koncerngemensamma tjänsten i flera olika delmoment eller för det fall en uppdelning skulle framstå som konstlad anser Skatteverket att en enda tjänst tillhandahålls. Tjänsten i dessa fall omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML då delmomenten i normalfallet innefattar ett rådgivande inslag och det huvudsakliga syftet som regel är att inom ett särskilt kunskapsområde bistå kunden, med t.ex. företagsledning.

Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige sådana koncerngemensamma tjänster till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska mervärdesskatt tas ut på ersättningen såvitt avser tillhandahållanden till dotterbolagen i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Däremot är dessa slag av tjänster till dotterbolagen i utlandet

omsatta utomlands om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Mervärdesskatt ska i sådana fall inte tas ut.

Ett dotterbolag i Sverige som förvärvar koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.

I ett förhandsbesked 2005-06-23 fann SRN att ett moderbolag med säte i Luxemburg som, mot månatlig ersättning, tillhandahåller sitt dotterbolag i Sverige rådgivning och bistånd i frågor gällande projektplanering, finansiering, beräkning av kassaflöden, fastighetsförvärv, kontraktsförhandlingar m.m. utgör omsättning av konsulttjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Tjänsterna kan med hänsyn till innehåll och omfattning och till att de utförs mot särskild ersättning inte anses begränsade till vad som normalt ingår i utövandet av rättigheter som följer enbart av ägarrollen. Då tjänsterna i detta fall inte avser specifika fastigheter är bestämmelsen i 5 kap. 4 § ML inte tillämplig.

Analystjänst/ rådgivning

Som exempel på konsulttjänst kan även nämnas situationen att ett svenskt laboratorium utför en analystjänst i sitt laboratorium på uppdrag av ett företag i Danmark. Tjänsten innebär att analysera ett visst ämnes beståndsdelar. Är tjänsten begränsad till detta är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 6 § 4 p. ML (beträffande analystjänster, se avsnitt 10.3.3) och omsatt inom landet, då den utförs här. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Den är då omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls en näringsidkare i ett annat EG-land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Klinisk läkemedelsprövning

Klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) anser Skatteverket i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML, se vidare avsnitt 10.3.6.

Fakturaservice

RR har fastställt ett förhandsbesked avseende fakturaservice, RÅ 2006 not. 60. Av förhandsbeskedet framgår att bolagets distribution av fakturor, hantering av inbetalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för fakturaservice ska behandlas som en enda tjänst. En sådan sammansatt tjänst är inte hänförlig till någon av de tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. ML.

Idrottstränare

I undantagsfall kan en idrottstränare anses tillhandahålla en rådgivningstjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Skatteverket har i en skrivelse 2008-07-02, dnr 131 409591-08/111, uttalat att så kan vara fallet när tillhandahållandet till väsentlig del består av rådgivande inslag, t.ex. när en idrottstränare tillhandahåller ett helt upplägg som innefattar träningsschema, kostrådgivning, mental träning etc. I det fall det rådgivande inslaget är av sådan liten omfattning att det kan anses utgöra ett underordnat led i tillhandahållandet omfattas tjänsten däremot av 5 kap. 8 § 1 st. ML. Se vidare avsnitt 10.3.6.

Spårande av arvingar

Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår att tjänst innebärande spårande av arvingar ska betraktas antingen som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML eller som en tjänst avseende tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se bilaga 15; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 7.

Detektivarbete

Enligt Skatteverkets uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt, dvs. 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. eller 5 p. ML.

Skrivtjänster

En redigeringstjänst som består i att redigera en text eller ta fram en layout får anses vara en sådan skrivtjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Textöversättning

Tillhandahållande av tjänster i form av textöversättning omfattas av artikel 56 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § ML). Detta framgår av artikel 6 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML anges bl.a. översättningstjänster i vilka tjänster i form av textöversättning får anses ingå.

Hantering av återbetalningar åt utländska företagare

Tillhandahållande av tjänster i form av ansökan om eller mottagande av återbetalning av mervärdesskatt enligt åttonde direktivet omfattas av artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML). Detta framgår av artikel 8 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Skadereglering

I en skrivelse 2005-11-30, dnr 131 580049-05/111, har Skatteverket konstaterat att en skaderegleringstjänst som innefattar en värdering av sakskada eller personskada, kontroll av försäkringsvillkor och försäkringens giltighet samt ett förslag till ersättningsbelopp utifrån värderingsregler i försäkringsvillkoren ska betraktas som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. För det fall det endast är fråga om värdering av lös egendom omfattas tjänsten i stället av 5 kap. 6 §

3 p. ML. Avser skaderegleringen eller värderingen fast egendom ska tjänsten hänföras till 5 kap. 4 § ML.

ADB-tjänst

ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program, såväl skräddarsydda som standardbetonade, att laddas ned via Internet kan omfattas av 4 p. ADB-tjänst eller av 12 p. elektroniska tjänster.

EG-domstolen har i domen C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, konstaterat att en skattskyldigs tillhandahållande av en standardprogramvara till konsument som den skattskyldige utarbetat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov utgör en enda tjänst. Detta är fallet när anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan är av stor vikt. Tjänsten är att jämställa med tjänster av ingenjörer och databehandling (artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 7 § 2 st. 3–5 p. ML). Domstolen menade att anpassningar av dataprogram för konsumenters särskilda behov kan utföras av såväl ingenjörer som av andra personer med en utbildning som ger dem möjlighet att tillgodose detta behov.

Informationstjänst

Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 10.3.4. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av elektronisk tjänst.

Enligt RR, se RÅ 1997 not. 82, har de i målet avsedda kurserna, som var av tillfällig och översiktlig karaktär, ansetts utgöra sådant tillhandahållande av information som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML.

I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. SRN bedömde att kursen var att anse som tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML.

Bank- och finansieringstjänst

Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster. Skatteverket har i en skrivelse 2005-12-21, dnr 131 621372-05/111, konstaterat att begreppet bank- och finansieringstjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML har ett vidare tillämpningsområde än de tjänster som omfattas av 3 kap. 9 § ML. Skatteverket anser att skattepliktiga tjänster som har en nära anknytning till sådana tjänster som undantas från beskattning i 3 kap. 9 § ML och där

Finansinspektionens tillstånd krävs för att utföra tjänsterna utgör sådana tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML. Som exempel kan nämnas finansiell rådgivning (t.ex. kapitalförvaltning och förmögenhetsförvaltning), garantigivning, market-maker samt tjänster som har ett direkt samband med bank- och utlåningsverksamhet.

SRN har i ett förhandsbesked 2008-02-12 funnit att ett bolags tillhandahållande av tjänster enligt depåavtal för värdepapper ska delas upp i olika grupper av tillhandahållanden. Den del som avser värdepappers- och likvidavveckling ses som en grupp vilka omfattas av skattefrihet (3 kap. 9 § ML). Övriga tillhandahållanden får enligt SRN ses som en grupp av tjänster vilka flertalet är av administrativ karaktär (bl.a. information till kund, tillhandahållande av kontoutdrag och tillhandahållande av deklarationsuppgifter), vilka inte undantas från beskattning. De tjänster som inte undantas från beskattning omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML.

Försäkringstjänst

Med försäkringstjänst jämställs återförsäkringstjänst inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkring eller återförsäkring.

Uthyrning av arbetskraft

Uthyrning av arbetskraft föreligger när en företagare hyr ut personal och kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garantiansvar för utfört arbete.

Uthyrning av lös egendom

Uthyrning av lös egendom med undantag av transportmedel och transporthjälpmedel omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML.

Släp- och påhängsvagnar samt järnvägsvagnar utgör transportmedel vid tillämpningen av artikel 56.1 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML). Detta framgår av artikel 10 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänst menas en tjänst som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Begreppet omfattar tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan

än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigering och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Begreppet telekommunikationstjänst omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och inte meddelandet i sig (innehållet) som avses. Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.

Elektroniska tjänster

Det karaktäristiska för de elektroniska tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML är att de först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk och att de till stor del är beroende av informationstekniken för att kunna tillhandahållas samt att de kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning.

Till elektroniska tjänster hänförs tillhandahållande av webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning. Dit hänförs också tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna samt tillhandahållande av databasåtkomst. Även bilder, texter och musik som tillhandahålls via Internet eller annat elektroniskt nätverk omfattas av denna bestämmelse, liksom distansundervisning.

Om däremot Internet eller annat elektroniskt nätverk enbart används som ett verktyg för kommunikation mellan parterna (t.ex. e-post) innebär inte detta att det är fråga om en elektronisk tjänst.

I artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 finns en uppräkning av tjänster som ska behandlas som elektroniska tjänster. I artikel 12 samma förordning finns en uppräkning av tjänster som inte ska behandlas som elektroniska tjänster. Det ska noteras att dessa båda uppräkningar inte är fullständiga.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2006 not. 29, där SRN fann att ett bolags tillhandahållande av tjänster inom ramen för ”drift av IT-miljö”, utom uthyrning av lös egendom och eventuellt arbete på denna, från sin filial i Norge till olika företag i Sverige utgör en enda tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML. Tjänsten i fråga kan omfatta tillhandahållande av mjukvara och mjukvarulicenser, stordatordrift, serverdrift, nätverk, telefoni, end-user support, utdata, leasing av hårdvara somt utvecklings- och supporttjänster avseende ovanstående. Tjänsten tillhandahålls komplett till kunderna. Nämnden ansåg att dessa tillhanda-

hållanden har det principiella gemensamt att de tillhandahålls via elektronisk uppkoppling mot olika databaser och servrar. Uthyrning av datorer m.m. utgör dock sådan uthyrning av lös egendom som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML. Reparationer och liknande supporttjänster som tillhandahålls i den mån de behövs till dem som hyr egendomen, och som inte utgör distansunderhåll, får anses underordnade uthyrningstjänsten. Nämnden ansåg vidare att tjänsterna är omsatta inom landet av bolaget som är skattskyldigt för omsättningen med stöd av 1 kap. 2 § ML. Omvänd skattskyldighet ansågs inte föreligga då bolagets filial inte omfattas av definitionen av utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML i och med att bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige.

Virtuella världar

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-07, dnr 131 196971-08/111, uttalat att den som i yrkesmässig verksamhet mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld tillhandahåller tjänster. Tjänsterna utgör sådana elektroniska tjänster som finns exemplifierade i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML och artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

TV-sändningar

Tillhandahållande av betal-TV-sändningar till abonnenter omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2005 ref. 71, där SRN ansåg att ett bolags överföringar genom televisionsteknik av programkanaler till olika distributörer och operatörer, för vidaresändning av programkanalerna helt eller delvis till deras abonnenter eller överföringar direkt till dessa, är att hänföra till sådana televisionssändningar som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML.

Transport av gas och el

Tjänster som består i att lämna tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML. Även andra tjänster som är direkt kopplade till tillträde till distributionssystem eller till transport och överföring omfattas av denna bestämmelse.

EG:s institutioner eller organ

Vid tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land föreligger undantag från skatteplikt i vissa fall. Se avsnitt 10.1.3.

Sammanfattning Omsättningsland

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § 2 st. ML enligt 5 kap. 7 § och 5 kap. 8 § ML när förvärvaren är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i utlandet	i Sverige	Sverige
i Sverige	i utlandet	utomlands

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § ML när förvärvaren inte är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i Sverige	i EG-land	Sverige
i Sverige	i tredjeland	utomlands*
i EG-land	i Sverige	utomlands
i tredjeland	i Sverige	Sverige**

* Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i Sverige.

** Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. När det gäller tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 10 och 11 p. ML – telekommunikation samt radio och TV-sändningar – finns en särskild bestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML om tjänsten tillhandahålls genom fast anslutning till kommunikationsnät på en geografiskt bestämd plats.

I avsnitt 10.5.6 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 7 § ML (exempel 23–25).

10.3.6 8 §-tjänster

Allmänt

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller när en tjänst inte kan återfinnas i 4–6 b §§ eller 7 a § eller om 7 § ML inte är tillämplig.

Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 8 § kan den ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § ML. Se avsnitt 10.4.

Regeln är tillämplig exempelvis på

- förpacknings- och kuverteringstjänster,
- lagringstjänster,
- personliga tjänster (t.ex. hårvård, skönhetsvård),

- serveringstjänster,
- skiljedomaruppdrag, samt
- veterinärtjänster.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 43.

Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt inom landet om säljaren har etablerat sätet för sin verksamhet här. Om sådant säte saknas här i landet kan tjänsten ändå anses omsatt inom landet om tjänsten tillhandahållas från ett fast etableringsställe här i landet.

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 131 553736-06/111, uttalat att med fast etableringsställe avses en etablering som är tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser. Denna etablering ska vara så självständig att den kan tillhandahålla eller förvärva varor eller tjänster.

För det fall att en säljare, som saknar säte för ekonomisk verksamhet här i landet, har ett fast etableringsställe här i landet uppkommer frågan om tjänsterna är att anse som tillhandahållna från detta etableringsställe. Vid bedömningen ska hänsyn tas till de huvudsakliga momenten för tillhandahållande av tjänsten i fråga. Vad som är de huvudsakliga momenten ska bedömas i varje enskilt fall utifrån de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena. Se vidare avsnitt 40.2.

Bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige

För det fall att säljaren saknar både säte för sin ekonomiska verksamhet och fast etableringsställe såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt inom landet om säljaren har fast adress eller normalt uppehåller sig här i landet.

7 §-tjänster

Bestämmelsen i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller även när någon av de i 5 kap. 7 § ML uppräknade tjänsterna tillhandahålls av en näringsidkare i Sverige till

- kund i Sverige,
- kund i annat EG-land, som inte är näringsidkare, eller
- stater, kommunala myndigheter, organisationer, föreningar och liknande personer i andra EG-länder som inte till någon del är näringsidkare (jfr Skatteverkets skrivelse 2007-12-10,

dnr 131 627138-07/111, och C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).

Lagring

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde det normalt kunna antas att en lagerhållare har fast etableringsställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).

En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, i vissa fall omsatt utomlands när den avser varor som tillhandahålls som ett led i en gemenskapsintern transport (5 kap. 6 a § 1 st. ML) eller som tillhandahålls till eller från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, se avsnitt 10.4).

Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38.

Omhändertagande

Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 10.3.2.

Resetjänst

Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 32.6.

Skiljedomare

Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML, tjänsten omfattas i stället av 5 kap. 8 § ML. Detta framgår av dom från EG-domstolen, C-145/96, Hoffmann. Domstolen menade att om en förhandling i syfte att nå en förlikning jämförs med en skiljedomares tjänst att avgöra en tvist, förefaller dessa två tjänster inte ha samma syfte. Faktum är att medan en advokats försök att få till stånd en förlikning i en förhandling vanligtvis grundar sig på lämplighetsskäl och intresseavvägning så grundar sig en skiljedomares avgörande av en tvist på övervägande av vad som är rätt och billigt (punkt 22).

Testaments-exekutor

En testamentsexekutors uppgift är att verkställa en testators yttersta vilja, vilket kan innebära förvaltning, vidtagande av rättshandlingar och ombesörja en rad transaktioner av ekonomisk art. EG-domstolen har i C-401/06, kommissionen mot Tyskland, ansett att den tjänst en testamentsexekutor tillhandahåller i huvudsak inte utgör en juristtjänst och inte heller liknar en sådan tjänst som en jurist tillhandahåller då dessa två tjänster inte har samma syfte, tjänsten omfattas i stället av 5 kap. 8 § ML.

Veterinärtjänster

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra ”arbete” på materiell lös egendom enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML. Veterinärtjänster omfattas inte heller av begreppen konsulttjänster eller liknande tjänster i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Omsättningsland för veterinärtjänster ska därför bestämmas utifrån 5 kap. 8 § ML. Detta framgår av EG-domstolens dom i mål C-167/95, Linthorst.

Hästtränare

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, uttalat att den tjänst som en hästtränare samt dressyrtränare av hästar och andra djur tillhandahåller omfattas av 5 kap. 8 § ML.

Betäcknings-tjänster

Rätten att få skaffa ett föl med viss hingst samt hingsthållarens och inseminerarens tillhandahållande i samband med betäckning utgör tjänster som omfattas av 5 kap. 8 § ML, se Skatteverkets skrivelse 2007-06-04, dnr 131 316824-07/111. Även om ersättningen är uppdelad i flera delar såsom bokningsavgift, språngavgift och levandefölavgift, anser Skatteverket att det är en enda tjänst. Den vara (sperman) som ingår i tillhandahållandet vid insemination får anses underordnad tjänsten. Det ägaren av stoet efterfrågar är resultatet av betäckningen, dvs. ett föl med viss härstamning. Samma bedömning gäller även om betäckning sker på naturlig väg.

Idrottstränare

I en skrivelse 2008-07-02, dnr 131 409591-08/111, har Skatteverket uttalat att vad gäller en tjänst som avser träning ska bedömningen beträffande omsättningsland göras utifrån den huvudsakliga prestation som tränaren tillhandahåller, dvs. om det är fråga om en tränartjänst, idrottstjänst eller annan tjänst. Med tränartjänst avses normalt en tjänst som är utsträckt i tiden och som kan utföras på olika ställen. En tränartjänst omfattas inte av 5 kap. 6 § 1 p. ML (jfr avsnitt 10.3.4). En tränartjänst innebär i normalfallet att en idrottstränare tillhandahåller en sådan tjänst som inte innehåller någon rådgivning utan enbart instruktioner. En sådan tjänst omfattas av 5 kap. 8 § ML. Även om en tränartjänst innehåller viss rådgivning omfattas tillhandahållandet av 5 kap. 8 § 1 st. ML under förutsättning att denna rådgivning är av så liten omfattning att den får anses underordnad tillhandahållandet av instruktioner. Exempel på en sådan tjänst kan vara en tränare som anlitas av en lokal fotbollsklubb under ett år för att träna ungdomar på orten i fotboll. I det fall idrottstränarens tjänster till väsentlig del består av rådgivning anser Skatteverket att tillhandahållandet omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Så kan vara fallet när idrottstränaren

tillhandahåller ett helt upplägg som innefattar träningsschema, kostrådgivning, mentalträning etc., se avsnitt 10.3.5.

Modelluppdrag

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, uttalat att den tjänst som en modell, genom eget bolag eller enskild firma, tillhandahåller är en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. I vissa fall kan det dock vara fråga om en reklamtjänst eller en ekonomisk rättighet, se avsnitt 10.3.5.

Begravnings-uppdrag

RR har avseende ett förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 30, ansett att ett begravningsuppdrag innefattar en rad tjänster och varor av olika slag som kunden kan upphandla av andra än begravningsbyrån, varför skatteplikten och tillämplig skattesats ska bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i ett begravningsuppdrag. Skatteverket har i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, uttalat att också omsättningsland ska bedömas för varje tjänst för sig som kan urskiljas vid bestämning av skatteplikt och skattesats.

Tillhandahållande av tjänster inom ramen för ombesörjandet av en begravning, när begravning utgör en enda tjänst, omfattas av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta framgår av artikel 4 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Denna bestämmelse blir emellertid inte tillämplig i Sverige mot bakgrund av RÅ 2003 ref. 30, i vilken RR har uttalat att ett begravningsuppdrag består i ett antal olika tjänster och varor och utgör således inte en enda tjänst. Omsättningsland ska därmed bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i uppdraget.

Sammansatt tjänst

Flera delmoment i ett tillhandahållande som bedöms som en enda tjänst kan omfattas av 5 kap. 7 § ML om den sammansatta tjänsten till sin huvudsakliga natur kan ses som t.ex. konsulttjänst eller därmed liknande tjänst. Om så inte är fallet och inte heller någon annan paragraf i 5 kap. är tillämplig, omfattas den sammansatta tjänsten av 5 kap. 8 § ML, se Skatteverkets skrivelse 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111.

Omhändertagande av avfall

Ett företags tillhandahållande av tjänster som består i att samla in, sortera, transportera och slutligt omhänderta avfall och hushållssopor omfattas av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 8 § 1 st. ML (C-429/97, kommissionen mot Frankrike). Artikel 52 c (5 kap. 6 § ML) är inte tillämplig mot bakgrund av att tjänsten är så sammansatt och komplex samt att tillämpningen av ett sådant anknytningsfaktum skulle medföra osäkerhet vad gäller den skattesats företaget ska debitera sina kunder varje gång tjänsten äger rum i en annan

medlemsstat än den företaget är etablerad i. Artikel 43 innehåller däremot ett tydligt, enkelt och praktiskt anknytningsfaktum för denna slags tjänst, nämligen platsen där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

Administrativa tjänster

Skatteverkets anser i skrivelse 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111, att tjänster benämnda administrativa tjänster kan omfattas av antingen 5 kap. 7 eller 8 § ML. Bedömning får ske i varje enskilt fall.

I ett förhandsbesked 2008-03-20 har SRN bedömt om det var fråga om en eller flera tjänster samt omsättningsland vad gäller ett bolag som administrerar olika hjälpinsatser i samband med skadehändelser mot erhållande av en handläggningsavgift. SRN ansåg att det var en sammansatt administrativ tjänst som bolaget tillhandahåller. Tjänsten hade inte samma syfte som huvudsakligen och vanligtvis tillhandahålls av konsulter som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Inte heller ansågs tjänsten kunna omfattas av 5 kap. 4–6 a eller 7 a §§ ML. Tjänsten ansågs därmed omsatt i Sverige enligt 5 kap. 8 § ML.

Av Skatteverkets skrivelse 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111, framgår att ett företag, som tillhandahåller olika voucher men inte är den faktiska utställaren av vouchern, ska ses som distributör av dessa och anses tillhandahålla en administrativ tjänst. Denna typ av administrativ tjänst omfattas av 5 kap. 8 § ML.

Klinisk läkemedelsprövning

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, uttalat att klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) som består i att tillhandahålla en sammanställning av olika resultat av en prövning utifrån på förhand fastställda förutsättningar omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. I uppdraget ingick inte att lämna analyser eller råd avseende de utförda prövningarna. Det faktum att anställda med naturvetenskaplig bakgrund (samt sakkunskap) bistår vid läkemedelsprövningen medför således inte att den tillhandahållna tjänsten ska anses utgöra sådan rådgivningstjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML eftersom det huvudsakligen inte är fråga om någon rådgivning när resultaten bearbetas och presenteras.

SRN har i förhandsbesked 2006-06-28 ansett att den tjänst som sökandebolaget tillhandahåller i form av s.k. klinisk läkemedelsprövningar är att hänföra till en sådan konsulttjänst eller liknande tjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. RR har undanröjt förhandsbeskedet och avvisat ansökningen, se RÅ 2007 not.

85. RR ansåg att det saknades relevanta uppgifter för att kunna klassificera tjänsten, t.ex. avtalsförhållanden mellan de olika parterna och hur ersättningen fördelar sig mellan olika moment. Skatteverket anser att RR:s beslut innebär att Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, fortfarande är tillämplig.

10.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel

Allmänt

Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel omfattas av 5 kap. 8 § ML. Bestämmelsen omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp- och påhängsvagnar, järnvägsvagnar, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel och lastpallar.

Släp- och påhängsvagnar samt järnvägsvagnar utgör transportmedel vid tillämpningen av artikel 56.1 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML). Detta framgår av artikel 10 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Detta innebär att släp- och påhängsvagnar samt järnvägsvagnar är sådana transporthjälpmedel som inte ska omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML. Begreppet transportmedel i 5 kap. 8 § 2 st. ML ska därmed enligt Skatteverkets uppfattning omfatta även järnvägsvagnar.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 43 och 58. Av ingressen till mervärdesskattedirektivet framgår av punkt 21 att den allmänna regeln (artikel 43) av kontrollskäl bör tillämpas strikt på uthyrning av transportmedel.

Nyttjas både i Sverige och annat EG-land

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i Sverige om uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet.

Nyttjas både i Sverige och tredjeland

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i ett tredjeland gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i Sverige om uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet.

Nyttjas uteslutande i Sverige

Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med ett fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits

från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett tredjeland ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här.

Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.

Nyttjas uteslutande i annat EG-land

Används uthyrningstjänsten uteslutande i ett annat EG-land är tjänsten omsatt inom landet endast i det fallet uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Nyttjas uteslutande i ett tredjeland

Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande används i ett tredjeland. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Fast etableringsställe

Vad gäller bedömningen om tjänsten i fråga tillhandahålls från ett fast etableringsställe i Sverige hänvisas till avsnitt 40.2.

Fartyg/luftfartyg

Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML, se avsnitt 5.3.10. Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML, se avsnitt 10.4.

Sjöcontainer

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

Uthyrning av sjöcontainrar kan omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen ofta sker på fartyg i utrikes trafik, se avsnitt 10.4.

I avsnitt 10.5.7 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 8 § ML (exempel 26–30).

10.3.8 Förmedling

10.3.8.1 Allmänt

I annans namn för annans räkning

Förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning kan omfatta såväl förmedling där förmedlaren (ombudet) sluter avtal i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn på grundval av fullmakt från denne, som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt uppdragsgivaren. För det fall att likvid erhålls för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Den ersättning förmedlaren uppbär är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Omsättningsland avseende förmedlingstjänster regleras särskilt i 5 kap. 4−7 a och 11 §§ ML.

Skatteverket har i skrivelse 2005-12-06, dnr 131 377592-05/111, redogjort för vad som avses med förmedlingstjänster enligt de särskilda reglerna i 5 kap. 4−7 a och 11 §§ ML. Om en förmedlares avtal med en huvudman innebär att ersättningen är villkorad av att en eller flera försäljningar kommer till stånd för huvudmannen (s.k. huvudtransaktioner) ska tjänsten anses vara en sådan tjänst som omfattas av de bestämmelser som avser omsättningsland för förmedling. En omsättning av den vara eller tjänst som förmedlingen avser ska således också äga rum. För det fall att huvudtransaktionen inte kommer till stånd kan ingen förmedlingstjänst enligt nämnda bestämmelser föreligga.

Det är inte tillräckligt att det finns ett syfte att en eller flera transaktioner ska komma till stånd utan sådana transaktioner måste också äga rum.

Det föreligger inget krav på att förmedlingsersättningen ska betalas ut i direkt anslutning till att huvudtransaktionen utförs eller att det måste finnas en specifik provisionsbetalning för varje transaktion.

Under förutsättning att förmedlingsersättningen är villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner kommer till stånd anses tjänsten vara en tjänst som omfattas av de bestämmelser om omsättningsland som gäller för förmedling. Detta gäller oavsett hur avtalet är rubricerat eller ersättningen benämnd (t.ex. provision, ett fast belopp eller kostnadstäckning) samt oavsett vem – säljaren eller köparen – som är huvudman. Detta innebär t.ex. att förmedling av en vara, när huvudtransaktionen görs mellan två privatpersoner, är en sådan förmedlingstjänst som omfattas av 5 kap. 7 a § ML även när huvudtransaktionen inte medför skattskyldighet.

En förmedlingstjänst enligt 5 kap. 4–7 a och 11 §§ ML kan därmed omfatta såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt uppdragsgivaren. Det avgörande är dock att ersättningen utbetalas endast om huvudmannens affär kommer till stånd.

För det fall att förmedling sker i flera led ska omsättningsland för förmedlingstjänsten i varje enskilt led bedömas utifrån den bakomliggande huvudtransaktionen.

När det gäller ett tillhandahållande för annans räkning i dennes namn där ersättningen inte är villkorad av att en eller flera transaktioner kommer till stånd anser Skatteverket att det är fråga om ett annat tillhandahållande än en förmedlingstjänst enligt 5 kap. 4–7 a och 11 §§ ML. Exempelvis kan det vara fråga om en reklamtjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML när en agent har fått i uppdrag att marknadsföra ett utländskt bolag i Sverige.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om förmedlingstjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 44, 50, 54, 56.1 l och 153.

I eget namn för annans räkning

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Omsättningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 8.2.6.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige.

Av 9 b kap. 4 § 2 st. ML framgår att om en resebyrå som ett led i omsättning av en resetjänst förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4 p. ML. Eftersom 5 kap. 11 § 4 p. ML avser förmedling i annans namn innebär regleringen i 9 b kap. 4 § 2 st. ML att en resebyrås tillhandahållande under angivna förutsättningar jämställs med en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4 p. ML. Detta trots att resebyrån agerar i eget namn (jfr artikel 309 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 32.6.

10.3.8.2 Förmedling som avser en vara

Inom landet

Vid förmedling som avser en vara i annans namn är förmedlingstjänsten omsatt inom landet, om

– den avser en vara som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller

– förmedlingstjänsten avser en vara som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt registreringsnummer för mervärdesskatt (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Utomlands

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML om

– den avser en vara som omsatts inom landet varvid uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land, eller

– förmedlingstjänsten avser en vara som inte är omsatt i Sverige och köparen av tjänsten inte har åberopat svenskt VAT-nummer.

Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 a § 1 p. ML) avser inte endast förmedlingstjänster som tillhandahålls en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för mervärdesskatt utan även förmedlingstjänster som tillhandahålls enskilda personer (C-68/03, Lipjes). Vidare ska artiklarna 40–42 (jfr 2 a kap. ML) och 33 (jfr 3 kap. 30 a § ML) i mervärdesskattedirektivet användas vid fastställandet av platsen för huvudtransaktionen som ligger till grund för förmedlingstjänsten.

Varor som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser varor som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Varor som omsätts i Sverige

Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

Utanför EG

Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten alltid omsatt utomlands. I normalfallet anses den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML. Bestämmelsen i 5 kap. 11 § 4 p. ML blir endast tillämplig i undantagsfall.

10.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst

Fastighet

En förmedlingstjänst som avser en viss fastighet anses som en tjänst som avser fastigheten. Exempel på förmedlingstjänster är mäkleri och förmedling av hotellrum, hyres- och bostadsrätt. Omsättningsland för sådana förmedlingstjänster ska bedömas

enligt 5 kap. 4 § 2 st. ML om fastigheten finns i Sverige, se avsnitt 10.3.1.

Transporttjänst

Förmedling som avser en transporttjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § 3 st. ML om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.

Gemenskapsintern varutransport

Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML avseende förmedling som avser en gemenskapsintern varutransport är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten, se avsnitt 10.3.2. Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn som avser en sådan gemenskapsintern varutransport är omsatt inom landet i följande fall

- transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,
- transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Motsvarande regler gäller vid förmedling som avser en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

Stödtjänster

Förmedling som avser stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EG-länder behandlas i princip på samma sätt som förmedling av varutransporttjänster inom EG (5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML). Skillnaden är endast att man utgår från var tjänsten utförs i stället för var transporten påbörjas. Omsättningsland för förmedling som avser stödtjänster vid andra varutransporter bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML. För stödtjänster i samband med import och export av varor finns särskilda regler i 5 kap. 11 § ML.

Värdering/arbete på vara
Kulturella aktiviteter

Vid förmedling som avser värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 10.3.3) och förmedling som avser kulturella aktiviteter (avsnitt 10.3.4) ska omsättningsland för förmedlingstjänsten bedömas enligt 5 kap. 7 a § ML.

7 §-tjänster

Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. ML angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf, se avsnitt 10.3.5. Tjänster som tillhandahålls av förmedlare som avses i artikel 56.1 l i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML) omfattar såväl när dessa förmedlare agerar i kundens namn och för hans

räkning som i säljarens namn och för hans räkning. Detta framgår av artikel 9 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Övriga tjänster

Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§, t.ex. när det är fråga om förmedling av tjänster som bedöms enligt 5 kap. 6 och 8 § ML och förmedling som avser uthyrning av transportmedel, är förmedlingstjänsten omsatt inom landet om

- den avser en tjänst som omsätts Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Utomlands

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller därför att tjänsten (huvudtransaktionen) inte är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Tjänster som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser tjänster som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. ML jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Tjänster som omsätts i Sverige

Om förmedlingstjänsten däremot avser tjänst som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. ML jämförd med 1 p. ML).

Tjänster som omsätts utanför EG

Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands. I normalfallet anses den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML. 5 kap. 11 § 4 p. ML blir endast tillämplig i undantagsfall.

I avsnitt 10.5.8 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 4–7 a och 11 §§ ML vad gäller förmedlingstjänster (exempel 31–39).

10.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

Allmänt

En omsättning av tjänst som har skett inom landet enligt 5 kap. 2–8 §§ ML ska i vissa fall behandlas som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 146.1 d och e samt 148 c, d, f och g.

Tjänst på fartyg eller luftfartyg

Omsättning av tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse i hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses således omsatt utomlands.

Med uttrycket ”fartyg … i utrikes trafik” avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämställs med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 9.7.3.

Motsvarande bestämmelse vad gäller fartyg finns i artikel 148 c och d i mervärdesskattedirektivet. Tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt a i samma artikel utgör undantag för export. De fartyg som avses här används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Undantaget för export gäller även uthyrning, reparation och underhåll av utrustning – däribland fiskeriutrustning – som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem. Det samma gäller andra tjänster om de tillhandahålls för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg eller deras laster.

Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet om undantag från export gäller dels de fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning och dels de fartyg som används på öppna havet för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet (se de förenade målen C-181/04−C-183/04, Elmeka). Vidare avser artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet endast tjänster som tillhandahålls

redaren direkt för att täcka direkta behov för havsgående fartyg. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett föregående led.

Motsvarande bestämmelse som avser luftfartyg finns i artikel 148 f och g i mervärdesskattedirektivet. Här framgår att undantag för export gäller vid ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning samt uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av dessa luftfartyg eller används i dem. Det samma gäller andra tjänster om de tillhandahålls för att täcka direkta behov för luftfartyg eller deras laster.

I många fall är dock tjänst på fartyg eller luftfartyg undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitten 5.3.10 och 10.3.2.2.

Uthyrning av sjöcontainrar

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

I de fall uthyrda sjöcontainrar används ombord på fartyg i utrikes trafik bör uthyrningstjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML. Detta innebär att uthyrningstjänsten ska anses omsatt utomlands och mervärdesskatt ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

Stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet

Omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utom landet enligt 5 kap. 11 § 2 a p. ML om de tillhandahålls av den som bedriver godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Kravet är att tjänsterna ska avse varor från eller till ett land utanför EG. Hamnverksamhet anses endast kunna bedrivas i en handelshamn. Som handelshamn anses sådan hamn eller del av hamn där fartyg som går i yrkesmässig trafik tas emot. Till handelshamn räknas inte vad som utgör s.k. småbåtshamn och som är avsedd för fritidsfartyg eller fritidsbåtar.

Varutransporttjänst m.m.

En transport eller en annan tjänst som avser varor (t.ex. stödtjänst) som, enligt de regler som beskrivits i avsnitt 10.3.2, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet enligt 5 kap. 11 § 2 b p. ML. Så är fallet om

– tjänsten tillhandahålls av en speditör eller fraktförare åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG, och

– tjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från ett tredjeland. Exempel på detta är färjetransport till Finland av en norsk åkares lastbil i samband med import av varor från Norge.

5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet

SRN ansåg i förhandsbesked 2006-10-18 att bestämmelserna i 5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML inte stämmer överens med motsvarande bestämmelse i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet och att direktivbestämmelsen skulle ges företräde framför ML:s aktuella bestämmelser, dvs. direkt effekt eftersom detta var till fördel för den enskilde. SRN konstaterade att tjänsterna som bestod av transport av bagage och resgods på hamnområde, s.k. bärartjänster, skulle anses omsatta utomlands trots att tjänsterna inte utfördes av ett visst subjekt eller i en viss verksamhet såsom godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet.

I skrivelse 2007-04-23, dnr 131 180127-07/111, håller Skatteverket med SRN om att bestämmelserna i 5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML inte stämmer överens med motsvarande bestämmelse i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket vidareutvecklar även sin syn på hur lagrummet ska tolkas i förhållande till mervärdesskattedirektivet. 5 kap. 11 § 2 a p. ML förutsätter att tjänsten utförs i en viss verksamhet och 5 kap. 11 § 2 b p. ML förutsätter att tjänsten utförs av ett visst subjekt samt måste tillhandahållas en utländsk uppdragsgivare. Artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, med här ej aktuella undantag, är mer allmänt formulerad och omfattar tjänster som har anknytning till export eller import av varor när de importerade varorna inte tullbeskattas på grund av särskilt tullförfarande, t.ex. temporär tullfrihet eller reglerna om skatteupplag. Skatteverket anser att artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet kan ges direkt effekt eftersom bestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig under förutsättning att det är fråga om ett beslut till den skattskyldiges fördel.

Enligt Skatteverkets mening innebär detta att skatt inte ska tas ut på skattepliktig omsättning av tjänster som är direkt kopplade till export av varor eller import av varor när de importerade varorna inte tullbeskattas på grund av t.ex. temporär tullfrihet eller reglerna om skatteupplag. Om tjänsterna däremot är direkt kopplade till annan import än sådan som inte tullbeskattas på grund av särskilt tullförfarande ska bestämmelserna i 5 kap. 11 § 2 a eller 2 b p. ML tillämpas.

Tjänst/reparation på vara

Även om arbetet utförts i Sverige på vara som utgör lös egendom anses tjänsten omsatt utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts transporteras ut ur EG av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning (5 kap. 11 § 3 p. ML). Skatteverket anser att bestämmelsen även är tillämplig i det fall varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar efter utfört arbete. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst. Jämför motsvarande situation när det är fråga om annat EG-land som framgår av avsnitt 10.3.3.

Reparation av bil från land utom EG

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 146.1 d i mervärdesskattedirektivet. RSV har i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100, lämnat sin syn på i vilka fall reparationstjänster på bilar från ett land utanför EG kan betraktas som en omsättning utomlands i enlighet med bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML. Av skrivelsen framgår bl.a. följande. För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 p. ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa tullförfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat.

Förmedling

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § 4 p. ML avser förmedling av varor och tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn. Är den förmedlade varan eller tjänsten omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st., annan punkt i 11 § eller 9 § ML, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands. I normalfallet är förmedlingstjänsten att anse som omsatt utomlands enligt

5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML varför endast 5 kap. 11 § 4 p. ML är tillämplig i undantagsfall.

I avsnitt 10.5.9 finns ett exempel som avser tillämpning av 5 kap. 11 § ML (exempel 40).

10.5 Exempel

I detta avsnitt finns ett antal exempel för hur bestämmelserna om omsättningsland för tjänster ska tillämpas i olika situationer. I flera exempel finns det även med en kort beskrivning av vem som är skattskyldig. Se vidare om skattskyldighet i avsnitt 4. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska ingå i en faktura enligt 11 kap. 8 § ML kommer inte att beröras i de följande exemplen. En närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i avsnitt 16.4. Beträffande redovisning i deklaration hänvisas till skattedeklarationsbroschyren (SKV 409).

Exemplen har delats in i följande avsnitt.

- Fastighetstjänster, avsnitt 10.5.1.
- Varutransport, avsnitt 10.5.2.
- Stödtjänster, avsnitt 10.5.3.
- Värdering av samt arbete på lös egendom, avsnitt 10.5.4.
- Kulturella aktiviteter, avsnitt 10.5.5.
- Diverse tjänster (7 §-tjänster), avsnitt 10.5.6.
- Uthyrning av transportmedel, avsnitt 10.5.7.
- Förmedling, avsnitt 10.5.8.
- Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML, avsnitt 10.5.9.

10.5.1 Fastighetstjänster

I avsnitt 10.3.1 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser fastighet (5 kap. 4 § ML). Se vidare avsnitten 4 vad gäller skattskyldighet och 18.3.4.2 vad gäller omvänd skattskyldighet.

Reparation av fastighet

Exempel 1

Jämför exempel 18 i detta avsnitt och exempel 16 och 17 i avsnitt 9.10.2.3.

DK i Danmark reparerar en fastighet som reklambyrån SE äger i Sverige. I samband med reparationsarbetet tillhandahåller han ett tvättställ som han fört med från Danmark.

Det är här fråga om ett tillhandahållande som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML. Tjänsten är omsatt i Sverige därför att fastigheten är belägen inom landet. DK, som saknar fast etableringsställe i Sverige och som inte heller stadigvarande vistas här, är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.

Omvänd skattskyldighet

Om SE är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir SE skattskyldig när DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML). DK har återbetalningsrätt för ingående skatt på inköp i Sverige enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Den överföring av tvättstället som DK gör till Sverige är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. DK måste dock vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige och lämna deklaration trots att överföringen av varan inte beskattas här (3 kap. 1 § 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL).

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 24, 30 och 48.

DK:s redovisning i deklarationen:

1. Värdet av överföringen på rad 20.
2. Försäljning när köparen är skattskyldig i Sverige rad 41.
3. Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML kan DK med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den till mervärdesskatt registrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet som DK gör (1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML)

DK ska då redovisa mervärdesskatt på sin omsättning samt förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av

tvättstället till Sverige, se avsnitt 9.4.3. Eftersom DK:s verksamhet medför skattskyldighet i Sverige har han avdragsrätt för ingående skatt på inköp av varor och tjänster som han gör i Sverige för utförandet av arbetet.

DK:s redovisning i deklarationen:

1. Överföringen på rad 20, 30 och 48.
2. Omsättningen av reparationstjänsten på rad 5 och rad 10.
3. Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

Köparen är inte registrerad till mervärdesskatt

Om SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är DK skattskyldig för sin omsättning och ska redovisa den på närmast ovan angivna sätt i deklarationen.

Arkitekttjänst

Exempel 2

En arkitekt med verksamhet i Sverige ritar en specifik byggnad som ska uppföras i utlandet. Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom byggnaden ska uppföras på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st., jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Byggtjänst – svensk byggare

Exempel 3

En utländsk privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett svenskt bolag.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Bolaget ska redovisa mervärdesskatten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det saknar således betydelse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk.

Redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Byggtjänst – utländsk byggare

Exempel 4

En privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs i Sverige av ett utländskt byggföretag.

Tjänsten är omsatt inom landet då fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Byggmästaren, dvs. den utländska företagaren, är skattskyldig för omsättning av fastighetstjänst inom landet (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggmästarens redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Då köparen av tjänsten är en privatperson (som inte är registrerad till mervärdesskatt) kan omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML, inte tillämpas. Jämför exempel 1.

Hotelltjänst

Exempel 5

En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen. Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Skogsavverkning

Exempel 6

Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Ryssland.

Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen (tjänst på fastighet) görs i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

10.5.2 Varutransport

I avsnitt 10.3.2.4 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser varutransport.

Omsättning inom landet

Exempel 7

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Stockholm till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt inom landet eftersom transporten påbörjas här i landet och köparen inte åberopat VAT-nummer från ett annat EG-land enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Omsättning utomlands

Exempel 8

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Malmö till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag. Det svenska företaget är registrerat till mervärdesskatt både i Sverige och i Danmark. Det svenska företaget har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML är inte tillämplig eftersom VAT-nummer i annat EG-land åberopats. Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Inhemsk varutransport Direkt samband med en EG-transport

Exempel 9

En engelsk speditör har åtagit sig att frakta varor från London till Helsingfors åt en engelsk kund. Varorna anländer med båt till Göteborg och ska vidare med båt från Stockholm. För transporten mellan Göteborg och Stockholm anlitar speditören ett svenskt transportföretag. Speditionsföretaget åberopar sitt engelska VAT-nummer. Det framgår av fraktdokumenten att transporten i Sverige är ett led i en EG-transport.

Eftersom beställaren åberopat sitt engelska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige. Visserligen påbörjas och avslutas transporten för det svenska transportföretagets del i Sverige men transporten har ett direkt samband med en EG-transport.

Köpare med svenskt VAT-nr, transport till Sverige

Exempel 10

Ett tyskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Rostock till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Trots att transporten påbörjats i Tyskland är omsättningen på grund av åberopandet av svenskt VAT-nummer gjord i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML), ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående skatt på förvärvet och har avdragsrätt med motsvarande belopp om förvärvet har gjorts i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21, 30 och 48.

Köpare med svenskt VAT-nr, transport mellan två andra EG-länder

Exempel 11

Ett italienskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML), ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående skatt på förvärvet och har avdragsrätt med motsvarande belopp om förvärvet har gjorts i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21, 30 och 48.

10.5.3 Stödtjänster

I avsnitt 10.3.2.5 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser stödtjänster vid gemenskapsintern varutransport och inhemsk varutransport som utgör led där i.

Stödtjänster som led i en EG-transport

Exempel 12

En svensk speditör blir ombedd av en svensk kund att transportera varor från Eksjö till London (1).

Speditören anlitar en svensk åkare för att ta varorna från Eksjö till Göteborgs hamn (2).

I hamnen anlitas ett hamnserviceföretag för att lasta varorna ombord på ett fartyg tillhörande ett grekiskt rederi (3).

Rederiet skeppar för speditörens räkning varorna från Göteborg till Dover (4).

I Dover anlitar speditören ett engelskt hamnserviceföretag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande ett engelskt åkeri (5).

Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

Speditören förvärvar alla tjänsterna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. De olika tjänsterna behandlas på följande sätt.

1. Speditörens faktura till svensk kund.

Hela transporten Eksjö-London är omsatt inom landet (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML). Även utförda stödtjänster är omsatta inom landet (5 kap. 6 § 2 p. samt 6 a § ML). Speditören ska fakturera med svensk mervärdesskatt.

Speditörens redovisning av sin omsättning i deklaration: Rad 5 och 10.

2. Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport mellan EG-länder. Köparen av transporttjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten är då omsatt inom landet (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML). Åkaren ska fakturera med svensk mervärdesskatt.

Åkarens redovisning i deklaration: Rad 5 och 10.

3. Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet (5 kap. 6 § 2 p. ML då 5 kap. 6 a § ML ej är tillämplig). Hamnserviceföretaget ska fakturera med svensk mervärdesskatt.

Hamnserviceföretagets redovisning i deklaration: Rad 5 och 10.

4. Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige (5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML). Rederiet fakturerar utan mervärdesskatt. Speditören räknar fram utgående skatt på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Då han är fullt ut skattskyldig har han rätt till avdrag för ett belopp motsvarande den skatt som redovisats.

Speditörens redovisning av sina förvärv i deklaration: Rad 21, 30 och 48.5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige (5 kap. 6 a § 2 st. ML) och redovisning sker enligt punkt 4 ovan.

5. Det engelska åkeriets faktura till speditören.

Denna del av transporten, som sker helt i England, är en del i en varutransport mellan EG-länder. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är därmed omsatt inom landet (5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML). Den svenske speditören redovisar mervärdesskatten enligt punkt 4 ovan.

10.5.4 Värdering av samt arbete på lös egendom

I avsnitt 10.3.3 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom.

Montering och installation

Exempel 13

Jämför exempel 1 i avsnitt 10.5.1 och exempel 16 och 17 i avsnitt 9.10.2.3.

DE i Tyskland säljer till SE en transportanordning som DE ska installera i en maskin som SE använder i en tillverkningsprocess här i landet. Installationsarbetet är betydande. Ett svenskt företags motsvarande tillhandahållande skulle ha bedömts som tillhandahållande av enbart en tjänst, dvs. även varan innefattas i tjänstetillhandahållandet. DE och SE är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML då installationsarbetet utförs här i landet.

Omvänd skattskyldighet

Huvudregeln är att en i Sverige till mervärdesskatt registrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig i stället för säljaren om denne såsom DE är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML). Den överföring av varor till Sverige som DE gör är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte ska beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av installationstjänsten på rad 24, 30 och 48.

DE:s redovisning i deklarationen:

Värdet av varuöverföringen på rad 20.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldiga

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den till mervärdesskatt registrerade köparen SE. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML som DE gör.

Värdering av silver

Exempel 14

En svensk företagare anlitas av en tysk privatperson för att värdera dennes silversamling. Värderingen utförs i uppdragsgivarens hem i Tyskland.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom värderingen utförs i Tyskland (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 6 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Exempel 15

Ett svenskt företag vänder sig till ett tyskt företag för att få en silversamling värderad. Värderingen sker i Tyskland dit samlingen sänds. Det svenska företaget har åberopat sitt VAT-nummer i samband med beställningen av tjänsten.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom det svenska företaget åberopat sitt VAT-nummer (5 kap. 6 § 3 p. ML jämförd med 5 kap. 6 b § 2 st. ML). Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklaration: Rad 21 och 30.

Salmonella-kontroll

Exempel 16

Vid införsel av kycklingar till Sverige kontrolleras om dessa är smittade av salmonella. Ett danskt företag har beställt tjänsten under åberopande av sitt danska VAT-nummer.

Salmonellakontrollen får anses utgöra arbete på vara. Arbetet utförs här och då är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 6 § 4 p. ML). Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämpliga eftersom kycklingarna inte lämnar landet efter det att kontrollen utförts. Det danska företagets åberopande av VAT-nummer har således ingen betydelse i detta exempel.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Reparation av lastbil

Exempel 17

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tysk-registrerad lastbil som är här för en godstransport. Det tyska åkeriet åberopar sitt VAT-nummer.

Reparationstjänsten är utförd här. Då åkeriet emellertid åberopar sitt tyska VAT-nummer är reparationstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 6 b § 1 st. ML). Förutsättningen att varan ska lämna landet får normalt anses uppfyllt för fordon med utländskt registreringsnummer. Säljaren ska med t.ex. dokumentation avseende det utländska registreringsnumret kunna styrka att fordonet lämnat landet. Säljaren ska i fakturan ange köparens tyska VAT-nummer.

Redovisning i deklarationen: Rad 39.

Arbetsbeting i Sverige

Exempel 18

FI har köpt ett parti högtalare från DK. Högtalarna transporteras från Danmark till Sverige för att genomgå visst kompletterande arbete i Sverige hos SE. Det är FI som är beställare av tjänsten. Efter det att arbetet utförts skickas högtalarna till FI i Finland. FI är registrerad till mervärdesskatt i Finland och har åberopat sitt VAT-nummer.

Omsättningen av högtalarna betraktas som en EG-leverans i Danmark och ett motsvarande GIF i Finland. Den transport som sker från Danmark till Sverige är inte att betrakta som en sådan överföring av vara till Sverige som medför att FI gör ett GIF här. Vidare är transporten av varan från Sverige till Finland efter bearbetning inte en sådan överföring från Sverige som likställs med en omsättning i Sverige enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML. Det förhållandet att varan ska sändas till beställaren av tjänsten i Finland efter det att arbetet utförts jämställs med att varan sänds tillbaka till det EG-land den skickades ifrån. FI är inte skyldig att registrera sig i Sverige.

Det arbete som SE utför på varan är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. SE måste dock ha dokumentation som styrker att varan lämnat landet efter det att arbetet utförts.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 39.

Arbetsbeting i flera EG-länder

Exempel 19

FI transporterar begagnade bussar från Finland till SE i Sverige för visst arbete. Därefter transporteras bussarna till DK i Danmark för ytterligare arbete. Efter det att DK utfört sin del av arbetet sänds bussarna tillbaka till FI i Finland. FI är beställare gentemot både SE och DK samt är registrerad till mervärdesskatt i Finland. FI har åberopat sitt VAT-nummer.

Överföringen av varan från Finland till Sverige är inte ett GIF eftersom 2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML är tillämpligt. Varan anses återsänd till ursprungslandet trots att varan inte transporteras tillbaka till FI i Finland efter det att SE utfört sitt arbete. I detta fall är det således varans slutliga destination hos beställaren i Finland, efter arbete i DK, som är avgörande för bedömningen. Följaktligen är överföringen som FI gör från Sverige till Danmark inte att likställa med en omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML eftersom överföringen inte ska beskattas som ett GIF i Danmark.

Det arbete som utförs av SE i Sverige är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML eftersom FI åberopat sitt VAT-nummer. SE måste ha dokumentation som styrker att varan har lämnat landet.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 39.

Arbetsbeting utförd av underleverantör

Exempel 20

Samma förutsättningar som i exempel 19 men med den skillnaden att DK utför arbetet på varan för SE:s räkning. Varan transporteras från FI till SE och därefter till DK som efter utfört arbete transporterar varan till FI. DK fakturerar SE och SE fakturerar FI för hela arbetet inklusive det arbete som utförts av DK. SE har åberopat sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt vid förvärv av tjänsten från DK.

Överföringen av varan från Finland till Sverige och därefter från Sverige till Danmark behandlas på samma sätt som framgår ovan i exempel 19**.**

Den tjänst som DK tillhandahåller SE får anses omsatt i Sverige enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML eftersom SE åberopat sitt VAT-nummer. SE är skattskyldig för

omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 ML. Den tjänst som SE tillhandahåller FI och som inkluderar det arbete som utförts av DK är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML eftersom FI åberopat sitt VAT-nummer. SE måste ha dokumentation som styrker att varan lämnat landet.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 21, 30 och 39.

10.5.5 Kulturella aktiviteter

I avsnitt 10.3.4 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser kulturella aktiviteter.

Konsert

Exempel 21

En utländsk sångare kommer till Sverige för att ge en konsert på Ullevi i Göteborg.

Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom konserten äger rum i Sverige (5 kap. 6 § 1 p. ML).

Omsättningen är dock undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

Utbildningstjänst

Exempel 22

Ett utbildningsföretag i Sverige håller språkutbildning i svenska för deltagare från utlandet. Kursen, som pågår under två veckor, hålls i Kristianstad.

Tjänsten är omsatt inom landet, då utbildningen (skattepliktig sådan) äger rum här (5 kap. 6 § 1 p. ML).

Det svenska utbildningsföretagets redovisning i deklaration: Rad 5 och 10.

10.5.6 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

I avsnitt 10.3.5 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser s.k. diverse tjänster (7 §-tjänster).

Juristtjänst

Exempel 23

En advokat här i landet biträder en kund från ett annat land vid en rättegång i Sverige.

a) Kunden är en privatperson som är bosatt i annat EG-land.

Juristtjänsten är omsatt inom landet, eftersom advokaten bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st.

1 p. ML). 5 kap. 7 § ML omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

b) Kunden är en privatperson som är bosatt i ett land utanför EG och tjänsten har inte använts i sin helhet i Sverige.

Juristtjänsten är omsatt utom landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

Juristtjänsten är omsatt utom landet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller ett tredjeland (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Programmerings-tjänst

Exempel 24

Ett bolag med säte för sin ekonomiska verksamhet i Sverige anlitar en datakonsult i Tyskland för en programmeringstjänst. Datakonsulten utför arbetet i Sverige under en veckas tid.

Konsulttjänsten är omsatt i Sverige, eftersom säljaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Transport av el

Exempel 25

En i Norge bosatt privatperson köper el för leverans till och förbrukning i den sommarstuga som han äger i Sverige. Han sluter avtal med ett svenskt nätföretag om transport av elen (nättjänst) till sommarstugan.

Nätföretaget tillhandahåller en tjänst som förvärvas av personen i Sverige, dvs. det faktiska nyttjandet sker uteslutande i Sverige. Därmed är 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML inte tillämpligt. Tjänsten är i stället omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML.

Nätföretagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

10.5.7 Uthyrning av transportmedel

I avsnitt 10.3.7 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel.

Svensk bilut-hyrare, nyttjande i Sverige och i annat land

Exempel 26

En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Schweiz.

Bilen (utlämnad i Malmö) nyttjas såväl inom som utom EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt i Sverige eftersom uthyrningsföretaget har sitt säte här i landet (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Dansk biluthyrare, nyttjande i Sverige

Exempel 27

Ett danskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en dansk kund. Bilen ska nyttjas uteslutande i Sverige.

Tjänsten är omsatt utomlands eftersom den inte tillhandahållits av en uthyrare som har fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 1 § jämförd med 5 kap. 8 § ML).

Rysk biluthyrare, nyttjande i Sverige

Exempel 28

Ett ryskt biluthyrningsföretag R ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom den uteslutande ska nyttjas här och den har tillhandahållits av en uthyrare med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Om den svenske kunden inte är registrerad till mervärdesskatt här blir det ryska företaget skattskyldigt för uthyrningstjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska registreras här.

Det ryska företagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Om kunden är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir denne skattskyldig för förvärvet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML. Uthyraren kan dock hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället enligt 1 kap. 2 d § ML. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsätt-

ningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML som uthyraren gör.

Containrar för landtransport

Exempel 29

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska användas vid transporter såväl inom som utanför EG.

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Exempel 30

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG. Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

10.5.8 Förmedling

I avsnitt 10.3.8 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning.

Förmedling av varutransport

Exempel 31

En kund vänder sig till en svensk speditör för att köpa en lastbilstransport från Eslöv till Hamburg och omvänt från Hamburg till Eslöv. Speditören har inga egna bilar utan anlitar utomstående transportföretag.

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VAT-nummer.

Eftersom speditören köpt och sålt vidare tjänsten i eget namn har inte någon förmedling skett enligt ML. Både transportföretaget och speditören har omsatt transport-

tjänsten. Samtliga omsättningar är gjorda inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget ska debitera mervärdesskatt i fakturan till speditören. Speditören ska debitera mervärdesskatt i fakturan till den svenska kunden.

b) Speditören samarbetar med ett svenskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Eslöv-Hamburg i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden.

Både transporttjänst (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML) och förmedlingstjänst (5 kap. 5 a § 2 st. 1 p. ML) är omsättningar inom landet. Transportföretaget ska debitera mervärdesskatt i fakturan till kunden. Speditören ska debitera mervärdesskatt avseende provisionen i fakturan till transportföretaget.

c) Speditören samarbetar med ett tyskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Hamburg-Eslöv i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transportföretaget har angivit sitt tyska VAT-nummer. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske kunden är skattskyldig och ska beräkna utgående skatt på den faktura han erhåller från transportföretaget.

Förmedlingstjänsten är däremot omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML är inte tillämpliga, eftersom transportföretaget åberopat sitt tyska VAT-nummer. (Bestämmelsen förutsätter att beställaren antingen åberopat svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.)

Förmedling av fastighet

Exempel 32

En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige.

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd

med 5 kap. 4 § 2 st. ML). Detta gäller oavsett om fastigheten är belägen i ett annat EG-land eller i ett tredjeland.

Mäklarens redovisning i deklarationen: Rad 40.

Förmedling av arbete på vara

Exempel 33

Ett danskt företag som inte har något fast etableringsställe i Sverige förmedlar ett uppdrag åt ett svenskt företag. Det svenska företaget ska reparera maskiner. Arbetena utförs i Danmark.

Den förmedlade tjänsten, dvs. reparationstjänsten, är omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 6 § 4 p. ML). Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 7 a § 2 p. ML om det svenska företaget förvärvat förmedlingstjänsten under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Förmedling av idrottsman

Exempel 34

En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML jämförd med 5 kap. 7 a § ML) eftersom den förmedlade tjänsten är omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML jämförd med 5 kap. 6 § 1 p. ML). Om däremot köparen av förmedlingstjänsten har förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer är den omsatt i Sverige enligt 5 kap. 7 a § 2 p. ML.

Förmedlarens redovisning i deklarationen i så fall: Rad 21 och 30.

Förmedling av uthyrning av arbetskraft

Exempel 35

Ett företag i Norge åtar sig att förmedla uthyrning av arbetskraft till ett bolag i Sverige. Företaget i Norge förmedlar såväl svensk som utländsk arbetskraft.

Förmedlingstjänsten omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML. Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige, då förmedlaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har ett etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta etableringsställe (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22 och 30.

Förmedling av transporthjälpmedel

Exempel 36

Ett svenskt företag förmedlar uthyrning av containrar åt ett tyskt företag. Det tyska företaget åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom det tyska företaget åberopat sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 39.

Auktion

Exempel 37

Ett företag håller auktioner i Sverige och förmedlar i annans namn av olika personer inlämnade begagnade varor. Bland de som lämnat in varor finns även utländska personer (såväl näringsidkare som privatpersoner).

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) om inte

- uppdragsgivaren åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- den förmedlade varan levereras till plats utanför EG (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 7 a § 2 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen vid omsättning inom landet: Rad 5 och 10. Vid omsättning utomlands ska redovisning ske på rad 40.

Varuförmedling

Exempel 38

En dansk agent förmedlar åt svensk uppdragsgivare en klädkollektion. Den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Den svenske uppdragsgivaren ska redovisa mervärdesskatten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Förmedling av betal-TV-kanals abonnemang

Exempel 39

Ett svenskt företag har i uppdrag att få hushåll i Sverige att ansluta sig till betal-TV. Uppdragsgivare är ett norskt företag och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät här. Det svenska företaget förmedlar avtalen i det norska företagets namn.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 7 § 2 st. 14 p. och 3 st. 1 p. ML eftersom uppdragsgivaren är en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i ett land utanför EG.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

10.5.9 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

I avsnitt 10.4 redogörs för omsättningsland för tjänster som omfattas av 5 kap. 11 § ML.

Reparation åt utländskt företag

Exempel 40

Ett svenskt bolag har reparerat en svarv i Sverige åt ett norskt bolag. Svarven har transporterats från Norge till Sverige för reparationen i fråga. Efter utförd reparation transporteras svarven tillbaka till Norge.

Reparationstjänsten är omsatt utomlands då svarven har förts in i Sverige för att genomgå reparationen och därefter transporterats ut ur EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

11 Beskattningsunderlag

11.1 Allmänt

Beskattningsunderlag är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Mervärdesskatten beräknas med 25, 12 eller 6 % av beskattningsunderlaget (se avsnitt 13). Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML.

Mervärdes-skattedirektivet

Regler om beskattningsunderlag finns i artiklarna 72–92 i mervärdesskattedirektivet.

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget framgår av avsnitt 11.2.

Beskattningsunderlag ska beräknas för omsättning och vissa förvärv. Det innebär att beskattningsunderlag ska beräknas för

- försäljning, se avsnitt 11.3,
- uttag, se avsnitt 11.4,
- vissa förvärv av varor och tjänster, se avsnitt 11.5.

Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer, se avsnitt 11.7.

Hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid rabatter, kundförlust samt varureturer och byten framgår av avsnitten 11.8, 11.9 och 11.10.

I de fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller mervärdesskatt ska mervärdesskatten frånräknas. Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

- 20 % när skattesatsen är 25 %,
- 10,71 % när skattesatsen är 12 %, och
- 5,66 % när skattesatsen är 6 %.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris)	12 000 kr
Avgår 20 % (mervärdesskatt)	2 400 kr
Beskattningsunderlag	9 600 kr

VMB

Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitten 32 (resetjänster) och 33 (begagnade varor).

Lager

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.

11.2 Vad som ingår i beskattningsunderlaget

Skatter, avgifter och bikostnader

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt (7 kap. 2 § 1 st. ML). Skatter och avgifter som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara punktskatter och tull. Bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader samt rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget.

Exempel

Reparation av traktor	5 000 kr
Reservdelar	1 000 kr
Rese- och traktamentsersättning	1 000 kr
Mervärdesskatt 25 % av 7 000 kr	1 750 kr
Att betala	8 750 kr

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 78.

Fraktkostnad

Bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget. I det fall den underliggande varan är skattepliktig ska således också t.ex. fraktkostnad ingå i beskattningsunderlaget för den omsatta

varan. Allt under förutsättning att säljaren debiterar köparen för den tillkommande fraktkostnaden (se RSV:s skrivelse 2002-09-13, dnr 1979-02/120).

Kredit- och betalkortsavgifter

I rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår av artikel 13 att de avgifter som krävs av en kund på grund av att denne betalar med kredit- eller betalkort ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållen vara eller tjänst om det totala priset för varan eller tjänsten är detsamma oavsett om betalningen görs kontant eller med sådant kort. Denna tillämpningsföreskrift innebär ingen ändring av Skatteverkets uppfattning beträffande avgifter vid betalning med kredit- eller betalkort i de fall då priset för varan eller tjänsten blir högre på grund av att betalning görs med kort. Kortavgifterna ska ingå i beskattningsunderlaget även i dessa fall.

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.

Dröjsmålsränta
Avbetalningsränta

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

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 byggföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyrestagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura, RSV/FB Im 1982:5.

Ränta vid hyresköp

Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrningstjänsten.

Frekvensavgifter

Den som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation har tillstånd att på vissa frekvenser använda radiosändare är skyldig att betala en frekvensavgift till Post- och Telestyrelsen. Frekvensavgiften utgör en utgift i verksamheten för den som erhållit tillståndet, varför den ska ingå i beskattningsunderlaget. RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2007 not. 105, där SRN ansett att det belopp avseende frekvensavgifter som sökandebolaget uppbär från den person för vilkens räkning program sänds, ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna sändningstjänsten.

Följerätt

En konstnär har i vissa fall, enligt 26 n § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, rätt till ersättning s.k. följerätt (även benämnt droit de suite). Upphovsmannen erhåller en sådan ersättning när en näringsidkare vidareförsäljer konstverket. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Av prop. 1996/97:10 s. 32 framgår att det belopp säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlägga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget såsom bikostnad för försäljningen av konstverket. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta när förmedlingen sker i eget namn.

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 ersättningen för konstverket och inte i ersättningen för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn.

Vad gäller frågan om den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen, utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tjänst hänvisas till avsnitt 6.

Inkassoavgift

Av prop. 1993/94:99 s. 194 framgår att inkassoavgifter som en gäldenär, på grund av betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning inte ska ingå i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadeånds- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären. Enligt Skatteverket ska samma betraktelsesätt 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 utför mervärdesskattepliktiga tjänster och ska följaktligen redovisa mervärdesskatt på ersättning som erhålls för uppdraget. Detta gäller även till den del ersättningen helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

SRN har 2005-06-16 lämnat förhandsbesked beträffande en fråga om skattskyldighet för andel av lagstadgad inkassoavgift. Ett företag (X) har träffat avtal med ett inkassobolag om att detta ska utföra indrivningsuppdrag åt X. Gäldenären ska för aktiva ärenden betala lagstadgad inkassoavgift till inkassobolaget som i sin tur ska betala fyrtio procent av avgiften till X. Det som betalas till X betecknas ärendebonus. Nämnden gjorde följande bedömning. Enligt lagen (1981:739) om ersättning för inkassokostnader m.m. är gäldenären skyldig att ersätta en borgenärs kostnader för vissa i lagen angivna åtgärder som syftar till att förmå gäldenären att erlägga betalning. Enligt vad som uttalas i prop. 1993/94 s. 194 ingår sådan inkassoavgift inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Den del av avgiften som inkassobolaget enligt avtalet utbetalar till X medför således inte skattskyldighet till mervärdesskatt för X. Det förhållandet att avgiften i avtalet har benämnts ärendebonus saknar betydelse.

Försäkringsavgift/ auktionsuppdrag

Auktionsförrättares debitering av försäkringsavgift i samband med debitering avseende själva försäljningsuppdraget utgör enligt SRN:s förhandsbesked 2004-11-16 inte ersättning för en av bolaget särskilt tillhandahållen tjänst. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Att hålla den till försäljning inlämnade egendomen försäkrad i enlighet med villkoren för försäljningsuppdraget och i enlighet med den skyldighet om vård av mottagen egendom som åvilar bolaget enligt allmänna regler, innebär inte att bolaget tillhandahåller uppdragsgivaren någon särskild tjänst vid sidan av försäljningstjänsten. Den som

”försäkringsavgift” betecknade ersättningen utgör en del av försäljningsprovisionen och får anses innefatta endast en upplysning om att bolaget har egna kostnader för att försäkra den inlämnade och försålda egendomen. Avgiften utgör således inte ersättning för någon försäkringstjänst eller annat särskilt tillhandahållande till uppdragsgivaren.

11.3 Beskattningsunderlag vid försäljning

11.3.1 Ersättning

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, av ersättningen. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns reglerna i artikel 73.

Med ersättning förstås, enligt 7 kap. 3 c § 1 st. ML, 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.

Tredjemansbetalningar

I ersättning ingår betalningar från tredje part. Av prop. 2002/03:5 s. 56 framgår att det får anses följa av principerna för mervärdesskatten, som är en transaktionsbaserad skatt som tas ut på betalningen och som ska träffa konsumtionen av varan eller tjänsten, att skatt ska tas ut även om betalningen för transaktionen görs helt eller delvis av en annan person än den som är avtalspart eller den som konsumerar varan eller tjänsten.

Tillhandahållande till närstående

För det fall en vara eller en tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet finns, då vissa förhållanden är uppfyllda, regler om omvärdering av beskattningsunderlaget. Se avsnitt 11.5.

Bytesvara

Ersättningen ska inte minskas med värdet av en vara som lämnas i byte. Se avsnitt 11.10.3.

Rättelse i efterhand

Vid omsättning av varor och tjänster ska beräkning av beskattningsunderlaget ske med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås allt det som säljaren erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten, dvs. det pris som följer av avtalet om tillhandahållandet av varan eller tjänsten. Vid rättelse i efterhand, t.ex. då Skatteverket genom beslut omprövar tidigare redovisad skatt ska beskattningsunderlaget bestämmas med ledning av vad som avtalats mellan säljare och

köpare. Avgörande för bedömningen är i vad mån mervärdesskatt ingår i den avtalade ersättningen. Se Skatteverkets skrivelse 2005-07-08, dnr 130 649158-04/111.

Serveringsavgift

En obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kund får betala för en serveringstjänst ska enligt EG-domstolens bedömning i mål C-404/99, kommissionen mot Frankrike, ingå i beskattningsunderlaget enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (jfr 7 kap. 3 c § 1 st. ML).

Medlemsavgift, rabattkort

Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning. Se vidare avsnitt 6.3.

Självrisk-elimineringsavgift

I ett förhandsbesked, RSV/FB Im 1982:10, var det fråga om den självriskelimineringsavgift som en kund betalade en biluthyrare var skattepliktig. En biluthyrare hade tecknat en trafik- och vagnskadeförsäkring. Vid inträffad skada var kunden skyldig att ersätta biluthyraren för dennes självrisk. Genom att erlägga en självriskelimineringsavgift kunde kunden avtala bort denna skyldighet. Denna självriskelimineringsavgift avsåg således biluthyrarens egen försäkring. Nämnden ansåg att självriskelimineringsavgiften får anses utgöra en del av ersättningen för biluthyrarens tillhandahållande av skattepliktig uthyrningstjänst.

Räntefri kredit

EG-domstolen har i mål C-34/99, Primback, uttalat sig om vad ska utgöra beskattningsunderlaget i ett fall där en kund, vid en möbelhandlares försäljning av vara, erbjöds 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 73 i mervärdesskattedirektivet (jfr 7 kap. 3 c 1 st. ML) utgöras av hela det belopp som köparen ska betala.

Samarbetsavtal avseende reseservice

SRN har i ett förhandsbesked 1997-06-19 behandlat frågan om beskattningsunderlagets bestämmande i ett samarbetsavtal avseende reseservice. SRN ansåg att det enligt samarbetsavtalet förelåg två skilda omsättningar för resebyrån, vilka i mervärdesskattehänseende ska behandlas var för sig. Omsättningarna utgörs dels av resebyråns förmedling av resetjänster

åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt kunden X.

Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse är att resebyråns ersättning ska utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt kunden X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån erhåller men som enligt avtalet ska tillfalla kunden X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhåller i ersättning från kunden X och de aktuella provisionerna utgör därför det avtalade pris som utgör ersättningen för tjänsterna (7 kap. 3 c § 1 st. ML)

Försäljningslikvid bortskänkes

RR har i ett fastställt förhandsbeskedsärende, RÅ 2002 ref. 112, prövat vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upplystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. SRN uttalade att till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlägga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna är inte en omständighet som ska påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlägger.

11.3.2 Bidrag

Under vissa förutsättningar ska mervärdesskatt tas ut på bidrag. Så ska ske när bidraget utgör hela ersättningen eller del därav för tillhandahållen vara eller tjänst (7 kap. 3 c § 1 st. ML).

Tredjemansbetalning

I målet C-353/00, Keeping Newcastle Warm, uttalade EG-domstolen (punkterna 25–28) att beskattningsunderlaget utgörs av allt det som mottagits som vederlag för tjänsten. Det belopp som det offentliga organet har betalat en ekonomisk aktör för en tjänst avseende energirådgivning har erhållits av den ekonomiska aktören som vederlag för den tjänst som detta bolag tillhandahöll vissa kunder. Då detta vederlag utgör en del av vederlaget för leveranserna ingår det i beskattningsunderlaget (artikel 73 mervärdesskattedirektivet).

Koncernbidrag

RR uttalade i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1989 ref. 86, att koncernbidraget i det aktuella fallet utgjorde ersättning för

bolagets verksamhet inom koncernen. Koncernbidraget skulle betalas ut av moderbolaget till dotterbolaget. Dotterbolaget skulle utföra koncernens ADB-tjänster som skulle tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Tjänsterna skulle tillhandahållas utan ersättning. RR ansåg att den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utfördes direkt åt detta bolag inte hade någon betydelse i detta fall.

Bidrag direkt kopplade till priset

Mervärdesskatt ska även tas ut när bidrag, utan att kunna anses utgöra en direkt ersättning, har en sådan inverkan på priset för en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten.

Dessa fall avser 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.

Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrenssnedvridningar.

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 c § 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 denna bestämmelse om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Två mål i EG-domstolen 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 tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsten. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

Av EG-domen C-463/02, kommissionen mot Sverige, framgår att de bidrag som utbetalas till förädlingsföretag i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95, avseende torkat foder, inte är direkt kopplade till priset på den skattepliktiga transaktionen eftersom bidraget inte särskilt utbetalats för att förädlingsföretaget ska tillhandahålla torkat foder till en köpare och inte heller utbetalats till förmån för förädlingsföretaget för att denne ska utföra torkningstjänster på uppdrag av en foderproducent. Bidragen ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för leverans av torkningstjänster.

Stöd till interregional persontrafik

RSV har i skrivelse 2003-10-24, dnr 4831-03/120, ansett att de medel som Rikstrafiken utbetalar till trafikoperatörer efter en s.k. upphandling av Rikstrafiken varken utgör bidrag direkt kopplat till biljettpriset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken.

Bidrag/kompetensutveckling inom jordbruk och biodling

Skatteverket har i skrivelse 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, behandlat frågan om de bidrag som Statens jordbruksverk (SJV) betalar ut till lantbrukare för kompetensutveckling inom miljöområdet (KULM) och de bidrag som betalas ut för utbildning inom biodlingsområdet, utgör ersättning för tillhandahållen tjänst eller om bidragen kan anses kopplade till

priset på omsättning till en tredje part. Skrivelsen belyser också vad som gäller om bidrag betalas ut till organ som inte bedriver yrkesmässig verksamhet och vad som gäller då bidrag betalas ut för produktion av skattefri medlemstidning.

EU-bidrag

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111, vad gäller mottagande av bidrag från EU:s strukturfonder uttalat att det måste finnas ett klart samband mellan å ena sidan priset för de tillhandahållna varorna och tjänsterna och å andra sidan det bidrag som erhållits från tredje part för att det ska vara fråga om ett bidrag direkt kopplat till priset. Det innebär att priset på varan eller tjänsten ska fastställas på sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren.

11.3.3 Omräkning av valuta

Omräkningskurs

Betalning sker ibland i en annan valuta än svenska kronor. En bestämmelse om hur omräkning av utländsk valuta till svenska kronor ska ske saknas i ML. Enligt artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet ska en särskild omräkningskurs tillämpas om ersättningen har uttryckts i annan valuta än medlemsstatens. Det ska vara fråga om den senaste säljkursen som vid skattskyldighetens inträde har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna. Alternativt kan tillämpas en kurs som bestäms genom hänvisning till denna marknad eller dessa marknader i enlighet med de regler som fastställts i medlemsstaten.

Genom RÅ 2003 ref. 102 har det klarlagts att den valutamarknad som är den representativa valutamarknaden i Sverige är den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar.

RR har angett att beskattningsunderlaget ska fastställas med utgångspunkt i den vid skattskyldighetens inträde dagligen publicerade säljkursen, RÅ 2003 ref. 102 och RÅ 2007 not. 163.

För närvarande saknas en officiellt noterad och publicerad säljkurs. Skatteverket har därför i skrivelse 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111, uttalat att en annan kurs måste kunna tillämpas i stället. Mervärdesskattedirektivet ger varje medlemsstat en möjlighet att tillämpa en alternativ kurs i enlighet med de regler som fastställts här i landet. I Sverige finns en officiell genomsnittlig kurs som publiceras dagligen, Stockholmsbörsens valutafixing. Denna kurs fastställs genom att de svenska affärsbankerna dagligen beräknar en fixkurs

enligt följande (köp + sälj)/2. Dessa rapporteras sedan in till Stockholmsbörsen som därefter fastställer en gemensam mittkurs genom att beräkna medelvärdet av bankernas fixkurser. Kursen finns att tillgå på Riksbankens webbplats, www.riksbanken.se, och på Stockholmsbörsens webbplats, www.omxgroup.com.

Skatteverket gör den bedömningen att den officiellt dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixing, kan anses vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 mervärdesskattedirektivet.

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 16.6.

Exempel

Bankens köpkurs	116.25 SEK mot 100 NOK
Bankens säljkurs	119.90
Officiell fixkurs	118.60
Butikskurs mot kund	114.00

En handlare med en butik nära norska gränsen säljer kläder till norska kunder. Värdet på varorna uppgår för en försäljningsdag till 1 000 000 SEK. Kunderna betalar i norsk valuta, 877 193 NOK. Handlaren växlar in dagskassan till svenska kronor hos banken och erhåller 1 019 737 (877 193 x 1,1625).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska ersättningen omräknas till 1 040 351 kr (877 193 x 1,186), vilket med 20 614 kr överstiger den ersättning som faktiskt har erhållits. Handlarens beskattningsunderlag uppgår till 832 280 kr (1 040 351 x 0,8).

11.4 Beskattningsunderlag vid uttag

11.4.1 Allmänt

Skattskyldig som tar ut en vara ur en verksamhet eller utför en tjänst för annat ändamål än för verksamheten gör ett uttag enligt ML om varan eller tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Uttag föreligger också då rörelsetillgång används bl.a. för privat ändamål och för vissa tjänster på fastighetsområdet. Uttagsreglerna finns i 2 kap. ML och behandlas i avsnitten 6.6, 18.4 och 18.5.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML.

Utgångspunkten för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag är olika beroende på om uttaget avser vara eller tjänst. Särskilda regler finns 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 – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

För det fall en vara eller tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet föreligger inget uttag av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML. Däremot finns särskilda regler om omvärdering av beskattningsunderlaget i dessa situationer. Se vidare avsnitt 11.6.

11.4.2 Uttag av varor

Vid uttag av varor enligt 2 kap. 2 § ML, beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 a p. ML. Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § 2 a p. ML av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 74.

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. Skatteverkets 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

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive mervärdesskatt 3 000 kr.

Mervärdesskatt 750 kr. Avdrag för ingående skatt görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Alternativ 1

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 5 000 kr, varav mervärdesskatt 1 000 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 3 000 kr. Utgående skatt redovisas med 750 kr.

Alternativ 2

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 2 000 kr, varav mervärdesskatt 400 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 1 600 kr. Utgående skatt redovisas med 400 kr.

11.4.3 Uttag av tjänster

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § 1 st., 7 kap. 3 § 2 b p. och 4 § samt 7 kap. 5 § ML.

Mervärdes-skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 75. Här framgår att vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar samt vid tillhandahållande av tjänster utan ersättning utgörs beskattningsunderlaget av den totala kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna.

11.4.3.1 Utfört arbete

Uttag av tjänst föreligger, enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, då skattskyldig utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten utan ersättning. Beskattningsunderlaget beräknas, enligt 7 kap. 3 § 2 b p. ML, med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § 2 st. ML). I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med mervärdesskatt. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget består av fasta och rörliga kostnader som belöper på tjänsten samt inköpsvärdet på de varor som behövs för tjänstens utförande. Mervärdesskatt inräknas inte.

11.4.3.2 Användning av rörelsetillgång

Uttag av tjänst föreligger, enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, då rörelsetillgång, för vilken avdragsrätt för ingående skatt förelegat, används för annat ändamål än den egna verksamheten. Beskattningsunderlaget beräknas med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 3 § 2 b p. ML. Här framgår att beskattningsunderlaget utgörs av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. Med kostnad avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten (7 kap. 3 c § 2 st. ML).

EG-domstolen har i målet C-72/05, Wollny, uttalat sig om tolkningen av ”den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna” (artikel 75 i mervärdesskattedirektivet). EG-domstolen konstaterade (punkterna 26–27) att detta begrepp förekommer i en gemenskapsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas rättsordningar för avgörande av dess betydelse och räckvidd. I allmänhet motsvarar begreppet de kostnader som belöper på tillgången. Det omfattar kostnader för tillgången i fråga som medfört avdragsrätt för ingående skatt och utan vilka användningen för privat bruk inte hade kunnat äga rum.

EG-domstolen konstaterade vidare (punkterna 28 och 32) att direktivet inte innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning. Medlemsländerna har därför ett visst handlingsutrymme för skönsmässig bedömning av hur kostnaderna ska beräknas så länge syftet med avdragsrätt respektive uttagsbeskattning är att säkerställa en jämlik behandling av skattskyldig och slutkonsument.

I målet C-230/94, Renate Enkler, var det fråga om fastställandet av beskattningsunderlaget när uttag av tjänster har skett (artikel 26.1 a mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML). EG-domstolen ansåg (punkt 38) att beskatt-

ningsunderlaget (artikel 75 mervärdesskattedirektivet) omfattar samtliga kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för ändamål som inte har något samband med rörelsen och som har samband med själva tillgången eller som medför att den skattskyldige har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den del av dessa kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget ska vara proportionell till förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och, å andra sidan, den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen.

EG-domstolen har även i målen C-193/91, Mohsche, punkterna 13 och 14 och C-269/00, Seeling, punkt 42 uttalat sig om beskattningsunderlagets bestämmande vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar.

Faktisk användning

RR har i dom 2008-11-10, mål nr 2281-06, konstaterat att uttagsbeskattning enligt ML och direktivet grundas på användningen av en tillgång. Med användningen av en tillgång avses en faktisk användning. Vid beräkningen av det belopp som ska uttagsbeskattas ska hänsyn tas till den tid då tillgången inte använts. Har användningen till en del avsett rörelsefrämmande ändamål kan således beskattning ske för motsvarande del av kostnaderna för avskrivning m.m. under tid då tillgången stått oanvänd.

RR uttalade vidare att den ende som normalt kan prestera en utredning om i vilken omfattning användning skett i rörelsen är den skattskyldige. Om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig bör det ankomma på den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för att ställning ska kunna tas i uttagsbeskattningsfrågan (jfr RÅ 2001 ref. 22).

I det aktuella fallet hade tillgången innehafts fem månader under beskattningsåret och hade en ekonomisk livslängd om femton år. Bolaget hade enligt RR inte gjort sannolikt att mer än hälften av de angivna timmarna ska hänföras till rörelsen.

Skatteverket har i skrivelse 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111, uttalat att till grund för uttagsbeskattning ska i första hand ligga den skattskyldiges eller personalens faktiska användning av tillgången för ändamål som faller utanför den ekonomiska verksamheten. Vid beräkningen av det belopp varmed uttagsbeskattning ska ske framgår det av C-230/74, Renate

Enkler, punkt 38, att hänsyn ska tas till kostnaderna under den tid tillgången inte används alls. I underlaget ska således ingå kostnader som belöper på den tid under vilken tillgången faktiskt nyttjas för ändamål utanför den ekonomiska verksamheten samt motsvarande andel av kostnaderna för tillgången under den tid som den inte används alls.

I de fall den faktiska användningen av en tillgång i den ekonomiska verksamheten respektive utanför denna inte är klarlagd anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska grundas på en uppskattad privat användning av tillgången. Allt under förutsättning att avdrag skett för all ingående skatt vid anskaffningen av tillgången och att privat användning av denna visats ha varit möjlig.

Härvid beaktas dels de kostnader som avser den uppskattade privata användningen och dels motsvarande andel av de totala kostnaderna för tillgången som avser sådan tid som den inte nyttjas alls. Med användning bör i detta sammanhang inte endast förstås den tid eller den sträcka som en tillgång framförs utan också den tid som tillgången är upptagen uteslutande för verksamheten respektive för privat bruk.

I enlighet med vad RR uttalar i RÅ 2001 ref. 22 får Skatteverket anses ha bevisbördan för den grundläggande förutsättningen att en dispositionsrätt förelegat. Det är sedan den skattskyldige som ska göra sannolikt om och i vilken utsträckning det förekommit inskränkningar i denna dispositionsrätt och att även i övrigt lämna den utredning som behövs till ledning för uppskattning av den privata användningen.

Skatteverket redovisar i skrivelse 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111, ett antal exempel avseende uttagsbeskattning vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten.

Vilka kostnader ingår i underlaget?

Till ledning vid fastställandet av vilka slags kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen tillämpas de riktlinjer som framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111. Vid privat användning av en tillgång som tillhör en verksamhet ska beskattningsunderlaget, förutom kostnaden för själva tillgången, även innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag har medgivits för ingående skatt som belöper på kostnaderna. Kostnader som uppkommer vid användningen av tillgången såsom exempelvis bränslekostnad ska, om avdrag för ingående skatt har skett, också ingå i beskattningsunderlaget.

Kostnaden som avser själva tillgången ska utgöras av det planenliga värdeminskningsavdrag som enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet ska beaktas i företagets redovisning. De kostnader som uppkommer under den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande ska också beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

För omsättningstillgång sker inte någon avskrivning i företagets redovisning. I de fall sådan tillgång används för privat bruk bör den värdenedgång som det privata användandet medfört ingå som kostnad i beskattningsunderlaget. Denna kostnad måste beräknas utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Vad som sägs i denna skrivelse, angående beräkning av kostnad för värdeminskning, överensstämmer enligt Skatteverket med EG-rätten (jfr C-72/05, Wollny).

11.4.3.3 Privat användning av personbil

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i de fall som anges i 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML. Beskattningsunderlaget utgörs, enligt 7 kap. 4 § ML, av det värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter, enligt 9 kap. 2 § SBL, för anställds bilförmån. Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar mervärdesskatt. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlag.

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån enligt 9 kap. 2 § SBL, ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

Betalning

SRN har i förhandsbesked 2007-01-19 ansett att ett bolag ska uttagsbeskattas när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använder bolagets bilar för privat bruk. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet för fastställelse. Sedan SRN meddelat beslutet har nya regler om omvärdering av beskattningsunderlaget införts i ML. RR undanröjde därför förhandsbeskedet, RÅ 2008 not. 21.

Skatteverket anser i skrivelse 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111, att uttagsbeskattning av anställdas privata användning

av personbilar och motorcyklar när den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet eller hela den ingående skatten vid förhyring regleras i 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML. Utmärkande för bestämmelsen är att det är den privata användningen som sådan av tillgången som är grunden för uttagsbeskattningen.

Uttagsbeskattning av förmånen ska ske med utgångspunkt i värdet av denna oavsett om en betalning görs till arbetsgivaren. En sådan betalning, vilken närmast framstår som en reglering av löneförmånens värde, ska dock beaktas och reducera värdet vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 4 § ML.

Fritt drivmedel

Frågan om förmån av fritt drivmedel behandlas i avsnitt 23.3.5.2.

11.4.3.4 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning

I 2 kap. 7 och 8 §§ ML finns bestämmelser om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet. Beskattningsunderlaget för sådana uttag beräknas med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

Reglerna om uttagsbeskattning och hur beskattningsunderlaget ska beräknas i dessa fall behandlas utförligt i avsnitten 18.4 och 18.5.

11.5 Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den mervärdesskatt som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för mervärdesskatt. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar mervärdesskatt. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan mervärdesskatten beräknas.

Vissa tjänste- och varuförvärv

Vid förvärv av vissa tjänster och varor som är omsatta inom landet av utländsk företagare och för vilka, enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3 och 4 c p. ML, förvärvaren ska betala skatten utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML).

GIF

När det gäller gemenskapsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 3 p. ML, av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land. Detsamma gäller den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför lydelsen i 7 kap. 2 § 1 st. ML att även punktskatt som påförs köparen i Sverige ska ingå i beskattningsunderlaget.

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Det innebär att beskattningsunderlaget vid GIF även ska inkludera eventuell utländsk mervärdesskatt som säljaren har debiterat köparen. Rättelse av denna skatt får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se även avsnitt 9.4.1 angående artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk mervärdesskatt för förvärvet. Beskattningsunderlaget ska beräknas på hela fakturabeloppet inklusive den tyska mervärdesskatten. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående skatten (8 kap. 15 § ML).

KR har i dom 2007-10-02, mål nr 50-07, uttalat att den av säljaren debiterade utländska mervärdesskatten ska exkluderas från beskattningsunderlaget. Skatteverket överklagade domen. RR har inte meddelat prövningstillstånd. Domen ändrar inte Skatteverkets uppfattning att hela ersättningen, inklusive belopp som rubricerats som utländsk mervärdesskatt, ska ingå i beskattningsunderlaget.

Varuöverföring

I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML från ett annat EG-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 3 § 4 p. ML av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.

Import

Vid import, dvs. varuleveranser från ett tredjeland, tas mervärdesskatt ut av Tullverket. Beskattningsunderlaget utgörs av

varans värde för tulländamål med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt, som tas ut av Tullverket. Sådant tillägg ska inte göras om tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde. 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 (7 kap. 8 § ML). Tullverket har utfärdat föreskrifter på området.

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang, enligt 13 b § MF, 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.

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster.

Återimport efter bearbetning

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredjeland kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredjeland endast beskattas för förädlingsvärdet (7 kap. 9 § ML).

Återimport efter reparation

När gemenskapsvaror återimporteras efter reparation utanför EG, utgörs beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 11 § ML av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av importen. Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.

11.6 Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner

Från och med den 1 januari 2008 ska beskattningsunderlaget vid vissa transaktioner mellan närstående parter, under särskilda omständigheter, beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för ersättningen som säljaren har erhållit eller ska erhålla. Reglerna har införts i preventivt syfte för att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. Reglerna omfattar tre olika fall. Bestämmelserna finns i 7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§ ML och infördes med stöd av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

11.6.1 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1

För att motverka att den utgående skatten minskar på grund av underpristransaktioner ska beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 3 a § ML, omvärderas vid omsättning och gemenskapsinternt förvärv om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11−13 §§ ML,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncerninterna transaktioner där köparen inte har full avdragsrätt, transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare samt transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstagare.

11.6.2 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till underpris ska, enligt 7 kap. 3 b § ML, omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11−13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncerninterna transaktioner när säljaren har underprissatt skattefria omsättningar för att minska värdet av sin skattefria årsomsättning i relation till den skattepliktiga och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.3 Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till överpris ska, enligt 7 kap. 3 b § ML, omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11−13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncerninterna transaktioner när säljaren har överprissatt skattepliktiga omsättningar för att öka värdet av sin skattepliktiga årsomsättning i relation till den skattefria och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.4 Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.

Enligt 7 kap. 3 d § ML ska säljare och köpare anses vara förbundna med varandra om det föreligger

- familjeband eller andra nära personliga band,
- organisatoriska band,
- äganderättsliga band,
- finansiella band,
- band på grund av medlemskap,
- band på grund av anställning eller andra juridiska band.

Ersättning

Vad som förstås med ersättning framgår av 7 kap. 3 c § ML. Se avsnitt 11.3.

Marknadsvärde

Begreppet marknadsvärde definieras som det belopp som köparen skulle få betala till en oberoende säljare inom landet vid en jämförbar omsättning. Definitionen finns i 1 kap. 9 § ML och i avsnitt 1.

Marknadsmässigt betingad

Av prop. 2007/08:25 s. 136 och 254 framgår att omvärdering av beskattningsunderlaget inte bör ske vid underpristransaktioner om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Vid bedömning härav kan förhållandena i varje enskilt fall beaktas. I princip är en ersättning marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. I de fall en arbetsgivare lämnar sedvanliga rabatter till sina anställda får det anses vara fråga om ersättning som är marknadsmässigt betingad. I de fall arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad.

Personalmåltider

Skatteverket har i skrivelse 2008-11-05, dnr 131 643753-08/111, konstaterat att det inom restaurangbranschen är vanligt att anställda får köpa måltider till reducerat pris i enlighet med bestämmelser i kollektivavtal. Understiger priset marknadsvärdet blir reglerna om omvärdering aktuella. Rabatter till

personal som är större än de som oberoende köpare kan få är inte marknadsmässigt betingade. Omvärdering kan därför ske vid sådana tillhandahållanden av måltider till personalen.

Det förhållandet att en arbetsgivare anser att det är bra att personalen äter ordentligt på sina lunchraster, inte lämnar företagsområdet och liknande är inte omständigheter som medför att ett pris som understiger marknadsvärdet ska anses som marknadsmässigt betingat.

Om det finns en direkt jämförbar omsättning, exempelvis genom att den skattskyldige i utåtriktad verksamhet har ett pris på motsvarande tjänst till oberoende köpare, bör detta användas i första hand. I situationer där det är svårare att finna en direkt jämförbar omsättning kan genomsnittspriset för en normal lunch, som fastställs i Skatteverkets föreskrifter för inkomstbeskattningen, tjäna till ledning vid fastställande av marknadsvärdet enligt ML.

11.7 Uppdelning av beskattningsunderlaget

En transaktion kan innefatta flera prestationer i form av varor och/eller tjänster. För att kunna fastställa ett beskattningsunderlag ska en bedömning göras om transaktionen innefattar klart åtskilda prestationer eller en enda huvudsaklig tjänst eller vara.

EG-domstolen har i dom C-349/96, Card Protection Plan, punkterna 27–32, uttalat sig om hur en transaktion som består av flera prestationer ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Frågan i det aktuella fallet var om transaktionen skulle anses som en enda tjänst eller som två eller flera fristående tjänster som ska bedömas var för sig.

För det fall transaktionen utgörs av ett knippe delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga. EG-domstolen konstaterade att varje tillhandahållande av tjänst ska i regel anses som fristående och självständig men att en prestation inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. Det är därför av vikt att söka efter de delar som är kännetecknade för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst.

En tjänst ska 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.

EG-domstolen har vidare i dom C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 30, uttalat att en skattskyldigs tillhandahållande till konsument av två eller flera delar eller handlingar med ett så nära samband att de, objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enda enhet, som det vore konstlat att skilja åt, utgör tillsammans en enda prestation.

Så är fallet enligt EG-domstolen när en skattskyldig tillhandahåller en konsument en standardprogramvara som den skattskyldige utvecklat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov även om det avtalats om separata ersättningar för de två leden. Prestationen ansågs utgöra ett tillhandahållande av tjänster när den berörda anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan snarare är av stor vikt.

Delningsprincipen

En transaktion för vilken gemensam ersättning tas ut kan 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 den del av omsättningen som medför skattskyldighet fastställas. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 7 kap. 7 § ML. Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för de avskiljbara prestationerna.

Huvudsaklighetsbedömning

För det fall det kan konstateras att en tjänst eller vara ska anses underordnad en huvudsaklig tjänst eller vara får en huvudsaklighetsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt, skattesats och omsättningsland 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.

11.7.1 Exempel på delningsprincipen

Hotell

Om hotellrumspriset (skattesats 12 %) inkluderar förtäring, t.ex. frukost (skattesats 25 %), ska en uppdelning göras av ersättningen, Se avsnitt 31.3.

Uthyrning m.m.

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventarieuthyrning eller annan skattepliktig tjänst. För bedömning om det är fråga en enda tjänst eller flera tjänster, se vidare avsnitt 19.3.

Franchising och rörelsearrende

Uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. rörelsearrende och franchising där i arrendet/avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se vidare avsnitt 21.

Finansiella tjänster

I bank-, finansierings- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepapperstjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer. Se vidare avsnitten 34.2.2.1–34.2.2.2.

Begravningstjänster

RR har i RÅ 2003 ref. 90, med ändring av SRN:s förhandsbesked, ansett att sökandebolagets tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravningar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar.

Skatteverket har kommenterat domen i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152. Varje tillhandahållande ska bedömas utifrån den skattesats som gäller för varje delprestation. Samma sak gäller vid bedömning av omsättningsland. Synen på utlägg förändras inte av domen. Till utlägg för en begravningsbyrå hänförs bl.a. utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus m.m. Utlägg i ML:s mening behandlas utförligt i avsnitt 12.

Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer

Bikostnad ska, som framgår i avsnitt 11.2, 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).

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 inklusive mervärdesskatt.

11.7.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning

Optiker

Anpassning och justering av glasögon som utförs av optiker i samband med att kunden hämtar beställda glasögon är inte en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV:s skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

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. Handel med elcertifikat behandlas även i Skatteverkets skrivelse 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111. Denna skrivelse förändrar inte Skatteverkets uppfattning beträffande kvotplikten och beskattningsunderlaget.

Avbeställnings-skydd och avbokningsavgifter

Skatteverket anser i skrivelse 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111, att den avgift som ett hotell- och stuguthyrningsföretag tar ut av kunden för att denne, under vissa förutsättningar ska kunna frånträda ett avtal om tillhandahållande av hotell- och stugtjänster, utgör ett underordnat led till uthyrningstjänsten. Ersättningen för avbeställningsskyddet ska därför ingå i beskattningsunderlaget för uthyrningstjänsten. Om någon uthyrningstjänst inte kommer till stånd på grund av att kunden avbokar den beställda tjänsten får denne betala en expeditionsavgift. Denna expeditionsavgift utgör inte vederlag för någon tillhandahållen tjänst. Mervärdesskatt ska därför inte redovisas på en sådan avbokningsavgift. Någon omsättning föreligger inte enligt ML.

Vitvaruförsäkring

RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2004 not. 46, i likhet med SRN 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.

Fakturaservice

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2006 not. 60, där SRN ansett att ett bolags distribution av fakturor, hantering av betalningar, framställningar av krav samt vidtagande av

rättsliga åtgärder inom ramen för den som fakturaservice benämnda verksamheten ska behandlas som en enda tjänst. I motiveringen framgår följande. De olika delmomenten syftar sammantaget till att tillse att kundföretaget får betalning av sina kunder för tillhandahållna varor och tjänster. Distributionen av fakturor, hantering av inbetalningar m.m. kan således inte anses vara tillhandahållanden som efterfrågas i sig.

Leverans och installation av sjökabel

En transaktion som avser leverans och installation av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium ska, enligt EG-domstolens dom i mål C-111/05, AB NN, anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Kabeln skulle, efter genomförda drifttester, överlåtas på beställaren som skulle förfoga över denna som ägare. Kostnaden för själva kabeln utgjorde den klart övervägande delen av totalkostnaden och de tjänster som leverantören skulle tillhandahålla var begränsade till installation av kabeln, utan att denna skulle ändras eller anpassas till beställarens specifika behov. Frågan till EG-domstolen var föranledd av RR:s begäran om förhandsavgörande med anledning av ett förhandsbesked. RR förklarade mot bakgrund av EG-domstolens dom, RÅ 2007 not. 164, att en transaktion som avser leverans och installation av en sjökabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, ska anses utgöra leverans av vara.

11.8 Rabatter m.m.

Betalning före förfallodagen

Rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter ska, enligt 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, minska beskattningsunderlaget. Mervärdesskattedirektivet föreskriver i fråga om sådana villkorliga rabatter att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar som är beroende av betalning inom viss tid (artiklarna 79 första stycket a och 87 a).

Bonus m.m.

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som ges vid tillhandahållandet eller som lämnas i efterhand ska enligt 7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML minska beskattningsunderlaget.

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i de fall prisnedsättning sker efter tillhandahållandet, om den skattskyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § 2 st. ML).

Kreditnota

Lämnas prisnedsättning vid betalning före förfallodagen eller efter tillhandahållandet ska kreditnota utfärdas (11 kap. 10 § ML). Detta gäller även för prisnedsättningar och rabatter som ges vid tidpunkten för tillhandahållandet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. Kreditnota beträffande mervärdesskatten ska dock inte utfärdas vid prisnedsättningar som ges i efterhand om den skattskyldige och hans kund avtalat om att mervärdesskattebeloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget, dvs. de har avtalat om att mervärdesskatten inte ska justeras. Se vidare avsnitt 16.5.

Krediträntа

Krediträntа har i ett fall hänförts till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § 3 st. GML (RSV/FB Im 1977:3). Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen samt debiterades ränta (straffränta) vid senare betalning. Räntedebitering respektive räntekreditering skedde vid nästkommande faktureringstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen.

Marknadsförings-aktiviteter

Skatteverket har i skrivelse 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111, uttalat att ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter normalt är av två slag.

Antingen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller så utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. Se vidare avsnitt 6.4.

Om det inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare t.ex. en leverans av varor. Reduceringen kan ske i form av rabatt, bonus eller annan prisreduktion som ofta baseras på uppnådda kvantiteter men också kan utgå om andra

mål uppnås. Vid en nedsättning av priset i efterhand ska leverantörens beskattningsunderlag minskas med den ersättning som utgår till återförsäljaren om parterna inte har avtalat om annat.

Rabattkuponger – tillverkare

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har av EG-domstolen behandlats i målet 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. Fråga om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig som lämnat ersättning i samband med inlösen av rabattkuponger har också prövats av EG-domstolen i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland.

Rabattkuponger – detaljist

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.

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget.

Tidpunkt för minskning av beskattningsunderlaget

Fråga om beskattningsunderlag vid utgivande av rabatt som krediteras kunds konto och tolkningen av artiklarna 79 första stycket b, 87 första stycket b och 90.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet har behandlats av EG-domstolen i mål C-86/99, Freemans.

Vid försäljning på postorder lämnar säljaren en rabatt till kunder som köper varor för eget bruk. Rabatten utges då kunden lämnar månatliga avbetalningar för varan. Rabatten tillgodoförs kunden genom att kundens konto hos leverantören krediteras. Beskattningsunderlaget utgörs av katalogpriset minus rabatten när denna tas ut från kontot eller på annat sätt används av kunden.

Bonus

SRN 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. Medlemskapet 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.

Bonusförskott

Förskott på bonus som en leverantör lämnar för framtida leveranser till en kund ska, i takt med att kunden intjänar bonusen, reducera beskattningsunderlaget för leverantören. Se Skatteverkets skrivelse 2006-03-21, dnr 131 522-06/111 och avsnitt 6.4.

Avbrotts-ersättning till elanvändare

Den som har koncession för elnät (nätföretaget) är enligt reglering i lag skyldig att utge avbrottsersättning till elanvändare som är direkt ansluten till nätföretaget, om överföring av el avbryts. RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2007 ref. 24, där SRN ansett att betalning av en avbrottsersättning till en elanvändare, enligt reglerna om ersättning i ellagen (1997:857), inte medför att beskattningsunderlaget ska minska med motsvarande belopp.

Fri bensin till bilkund

Det förekommer att bilhandlare erbjuder sina kunder fri bensin i samband med försäljning av bil. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt. Om kunden får ett presentkort att använda för bensinköp vid något bensinbolag, har bilhandlaren inte gjort något 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 mervärdesskatt som belöper på bensininköpet. Detsamma gäller om kunden får tanka från bilhandlarens egen bensinpump. I denna situation är den ingående skatten redan avdragen i redovisningen.

Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Bilhandlarens tillhandahållande av fri bensin utgör ingen rabatt till kunden. Kostnaden för bensinen får i stället ses som en försäljningskostnad för bilhandlaren.

Oljebolagens kontokorts-rabatter

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 mervärdesskatten mot den utgående skatten, 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 den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall slutkunden gör inköpen vid bensinstation som drivs av oljebolagets återförsäljare och betalar med kontokort övertar oljebolaget kundfordringarna från återförsäljaren. Oljebolaget kompenserar återförsäljaren och får i sin tur betalt från slutkunden. Även i dessa fall har oljebolagen rätt att reducera den utgående skatten som belöper på lämnad bonus/rabatt (KR i Stockholm 2005-12-22, mål nr 4072-03, 4074-03).

Beroende på rabattsystemets utformning kan 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 Skatteverket 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 13.3.3.

Returenheter

SRN 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.

11.9 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Det belopp som den utgående skatten ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats (7 kap. 6 § 4 st. ML och 13 kap. 24 och 25 §§ ML.

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet handlar bl.a. om nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.

Osäkra fordringar

Skatteverket anser att det inte finns något utrymme i ML eller mervärdesskattedirektivet att minska beskattningsunderlaget endast på grund av att det finns en osäkerhet om betalning kommer att ske för en fordran avseende en vara eller en tjänst. Beskattningsunderlaget ska påverkas först när förlusten har uppkommit, dvs. det ska vara en konstaterad förlust.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas. En kundförlust är konstaterad när kunden saknar ekonomiska möjligheter att betala, t.ex. vid konkurs, ackord eller resultatlöst utmätningsförsök. Med en konstaterad kundförlust bör jämställas en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Det föreligger inte en kundförlust endast av den anledningen att säljaren och köparen är oense om betalningens storlek, s.k. tvistig fordran.

Kollektiv nedskrivning

Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående skatt på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående skatt på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Det krävs alltså att alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen har vidtagits. Enligt Skatteverket måste det föreligga en förlust på en fordran avseende en specifik transaktion för att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska kunna minskas. Beskattningsunderlaget får därför inte minskas vid kollektiv nedskrivning av kundfordringar, se Skatteverkets skrivelse 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111.

Kreditnota

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigering av kundförlust ska grundas på kreditnota.

Betalning exkl. mervärdesskatt

Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva mervärdesskattebeloppet i en faktura. Hela utgående skatten kan i sådana fall inte reduceras, eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera mervärdesskatt. Nedsättning av tidigare redovisad utgående skatt får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad mervärdesskatt på den konstaterade kundförlusten.

Betalning erhålls efter korrigering

Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden (13 kap. 24 § 1 st. ML).

Konkurs

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 aktuellt 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.

Överlåtelse av fordringar

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.

I ett förhandsbesked, som fastställts av RR, 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 mervärdesskatt 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. Bestämmelsen i 7 kap. 6 § 3 st. ML finns numera i 7 kap. 6 § 4 st. ML.

KR i Stockholm har i dom 2008-12-01, mål nr 3561-07, konstaterat att den i målet aktuella fordran sedan den överlåtits utan avtal om återförvärv efter återförvärvet inte längre har ett tillräckligt samband med den mervärdesskattepliktiga omsättningen hos den som ursprungligen innehade fordringen. Den kan därför inte betraktas som en avdragsgill kundförlust utan som en finansiell förlust utan mervärdesskattepliktiga konsekvenser.

Överlåtelse av nedskriven kundfordran

I ett förhandsbesked, som fastställts av RR, RÅ 2002 ref. 41, överlät ett bolag kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och mervärdesskatt 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 var 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 skatten på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditnota, dvs. justering av gäldenärens ingående skatt, eller annan utredning krävs.

Vid underhandsackord krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga för att borgenären ska få reducera den utgående skatten utan att utfärda kreditnota. Ackordet får inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan om justering ska kunna ske av borgenärens utgående skatt för kundförlust. Jfr RSV/FB Im 1985:3 och RÅ 1988 ref. 102 samt 13 kap. 26 § ML.

Auktionsföretag

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angivits 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 skatten 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 skatten som tidigare redovisats. Se även avsnitt 6.1.

I de fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående skatt. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

Byggbranschen

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 41.3.2.3.

11.10 Varureturer och byten

11.10.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

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. Detta framgår av 7 kap. 6 § 3 st. ML. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten motsvarande mervärdesskatten på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML för ingående skatt för den inköpta varan. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt 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 exklusive mervärdesskatt när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt värderas den återtagna varan inklusive mervärdesskatt.

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 skatten som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 11.9 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 skatt på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående skatt. Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exklusive mervärdesskatt). Säljaren har då rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet. Mervärdesskatten beräknas till 30 000 kr = 20 % x 150 000 kr. Jämför avsnitt 33.4.

Försäljning

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 skatt 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 mervärdesskatt påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överlåts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed mervärdesskattefri.

11.10.2 Varuretur

Öppet köp

I de fall en vara återlämnas inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses 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.

Varuretur efter överlåtelse av kundfordran

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-18 prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag, inom samma koncern som säljarbolaget, förvärvar, förvaltar och uppbär betalning för kundfordringar. Det säljande bolaget förpliktigar sig att återköpa kundfordringar som visar sig vara osäkra och 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.

11.10.3 Byten

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid bytestransaktioner mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska mervärdesskatte-

konsekvenserna bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt för omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Vid en bytestransaktion där en vara byts mot en tjänst utgör tjänsten ersättning för varan vid bedömning av överlåtelsen av varan medan varan utgör ersättning för tjänsten vid bedömning av överlåtelsen av tjänsten. För det fall det föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst ska ett beskattningsunderlag fastställas.

Subjektivt värde

Skatteverket har i skrivelse 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111, redogjort för hur beskattningsunderlaget ska fastställas vid bytestransaktioner. Beskattningsunderlaget är ett subjektivt värde som ska baseras på den verkliga ersättning som erhållits och inte på ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier. När ersättningen utgörs av en vara eller tjänst måste det verkliga värdet på ersättningen fastställas i pengar för att få fram ett beskattningsunderlag. En ersättning kan fastställas i pengar när den utgår i form av en vara eller tjänst. Av EG-rättslig praxis framgår att det finns två olika sätt att komma fram till det verkliga värdet på motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som också normalt säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de intäkter som tillhandahållaren avstår ifrån för att erhålla motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som normalt inte säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de utgifter som tillhandahållaren har för att förvärva de varor och tjänster som utges för att erhålla motprestationen.

Homeparty

I målet 230/87, Naturally Yours Cosmetics, behandlas ett fall där en detaljist fick köpa en produkt av sin grossist till ett lägre pris än normalt under förutsättning att detaljisten ordnade någon som var villig att arrangera en sammankomst, s.k. homeparty. Produkten skulle ges som gåva till den värdinna som arrangerade den privata sammankomsten. EG-domstolen ansåg att detaljisten tillhandahöll grossisten en tjänst mot vederlag under förutsättning att det lägre priset endast erhölls för produkter som gavs bort till värdinnan. Ersättningen kunde uttryckas i pengar eftersom det var den skillnad i pris som avtalats. Om det lägre priset endast erhölls när detaljisten ordnade en värdinna ansåg domstolen att det fanns ett

omedelbart samband mellan den tillhandahållna tjänsten och ersättningen.

Värvning av nya kunder

I ett annat mål C-33/93, Empire Stores, var det fråga om ett postorderföretags kampanjer för att skaffa nya kunder. Den som introducerade sig själv eller någon annan som en potentiell ny kund hos företaget erhöll varor utan kostnad. Värvaren kunde bl.a. välja varor från en speciell lista med varor som normalt inte såldes av företaget. EG-domstolen ansåg att företaget gav ut gratisvarorna som en motprestation för en introduktion av en ny potentiell kund och inte för att denne potentielle kund köpte varor. Det fanns därmed ett direkt samband mellan tjänsten och ersättningen, eftersom företaget inte var skyldigt att ge ut några varor om inte en ny kund introducerades.

EG-domstolen uttalade följande vad gäller fastställandet av beskattningsunderlaget. Om värdet inte är en summa pengar så måste värdet för att vara subjektivt utgöras av det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha, och det ska motsvara den summa han är villig att betala för den. Beskattningsunderlaget utgörs därmed av varans inköpspris, eftersom det är detta pris mottagaren av tjänsten är villig att betala för.

Även i målet C-380/99, Bertelsmann, var det fråga om befintliga kunders förmedling av nya kunder mot ersättning i form av olika produkter. Frågan gällde om kostnaden för utskicket, förutom inköpspriset för varan, skulle ingå i beskattningsunderlaget. EG-domstolen ansåg att den som förmedlat nya kunder har rätt till såväl premien som utskicket av den och att premien och utskicket ersätts genom den tjänst som förmedlingen av nya kunder innebär. I beskattningsunderlaget ska ingå alla utgifter som mottagaren har för att få tjänsten i fråga, inklusive kostnader för underordnade tjänster som har samband med leveransen av varor. Detta innebär att även försändelsekostnaderna för leveransen av varorna skulle ingå i beskattningsunderlaget.

Öppet köp

I de fall en vara byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses 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 mervärdesskatt ska debiteras enligt gällande skattesats.

Julklappsbyten, garantibyten

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlägga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

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.

Kedjeköp av diamantringar

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) bli tillämpliga, se avsnitt 33.

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) bli tillämpliga. Se avsnitt 33.2.

12 Utlägg och vidare-fakturering

12.1 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 vidare-försäljning, varvid mervärdesskatt ska tas ut i varje led. Detta brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning. På vilket sätt det hela bokförs är i sig inte direkt avgörande för bedömningen av frågan.

12.2 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 det kunna hävdas att fråga är om en kostnad för säljaren.

När det slutliga betalningsansvaret framgår av lag kan en utläggssituation föreligga trots att det inte framgår av fakturan eller avtal att det slutliga betalningsansvaret åligger annan än mottagaren av (se Skatteverkets skrivelse 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111).

En förutsättning för att en debitering som säljaren gör ska kunna betraktas 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 redovisningssed. 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 resultatpåverkande konto.

För en utgift, som för säljaren är att anse som ett utlägg i denna mening, innebär detta att avdrag för ingående skatt ej kan tillgodoräknas säljaren då utlägget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för mervärdesskatt på utlägg tillfaller således köparen och inte säljaren. Fakturakopia avseende utlägget bifogas säljarens faktura för att verifiera köparens avdrag för ingående skatt. 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 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, har Skatteverket uttalat att avdragsrätt föreligger om felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. En förutsättning är dock att den som gjort förvärvet kan visa att denna är den rätte köparen. Se vidare avsnitt 14.5.

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet regleras ersättning för utlägg i artikel 79 c. Av bestämmelsen framgår bl.a. att beskattningsunderlag inte får innefatta belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på avräkningskonto.

12.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning

När fråga är om utlägg för kunds räkning utgör förvärvet inte ett kostnadselement i säljarens verksamhet. Ofta förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller enbart avsedda för den egna verksamheten. Bolaget samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer. En anledning kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på detta sätt även kommer de andra bolagen till godo. Kostnaden överförs sedan till de bolag som ska belastas för inköpen. Förfarandet brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning.

RSV har i skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, uttalat att ett inköpande bolag normalt bör hantera sådana affärshändelser som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt ska tas ut i varje omsättningsled. Om det inköpande bolaget endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad

mervärdesskatt bör avdragsrätt inte anses föreligga för mervärdesskatten hos de slutliga förvärvarna.

I skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120 ger RSV sin syn på frågan om vilka konsekvenser den redovisningsmässiga behandlingen kan få för avdragsrätten hos ett bolag som samordnar inköp inom en koncern. Principiellt anses inte bokföringen vara avgörande för om avdragsrätt föreligger. När syftet med förvärvet är att det ska användas för att fullgöra avtal om försäljning av skattepliktiga varor eller tjänster bör detta dock normalt avspeglas i bokföringen, dvs. förvärvet bokföras som en kostnad i verksamheten.

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.

Kredit, vidareförsäljning eller utlägg

Skatteverket har i en skrivelse 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111, angett att i de fall det finns avtal mellan parterna i en transaktionskedja om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster ska utgångspunkten vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor respektive anses som förvärvare av tjänster. Det är under sådana förhållanden fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led.

Vidare är det fråga om tillhandahållande av en kredit när ett företag betalar för en vara eller tjänst utan att vid något tillfälle ha befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad varan eller tjänsten ska användas och utan att kunna påverka omständigheterna vid förvärvet såsom tid, plats, kvantitet, kvalitet etc. Dessa förutsättningar får anses uppfyllda när det mellan företaget och säljaren saknas avtal om inköp av en specifik vara eller tjänst för vidareförsäljning till nästa part i kedjan.

Slutligen anser Skatteverket att det är fråga om utlägg när ett företag för någon annans räkning i dennes namn ingår ett avtal om förvärv av en vara eller tjänst samt betalar för varan eller tjänsten. Den som gör utlägget kan ofta påverka omständigheterna vid förvärvet såsom tid, plats, kvantitet, kvalitet etc. men avtalet har ingåtts för någon annans räkning.

Samverkansavtal för kanslitjänster

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked, RÅ 2001 ref. 34, när det gäller frågan om ett samverkansavtal för kanslitjänster. Tjänster utfördes av anställd personal i ett förbund till andra förbund med vilka de 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.

Frekvensavgift

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2007 not. 105, om att vad ett bolag uppbar i ersättning för frekvensavgifter skulle räknas in beskattningsunderlaget för de sändningstjänster som bolaget tillhandahöll. Bolaget hade i målet hävdat att frekvensavgifterna var ett utlägg i bolagets verksamhet.

12.4 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 skatt 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.

Inkasso-verksamhet

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 mervärdesskatten behandlas som en kostnad vilken måste täckas av hyresintäkterna.

Det har ifrågasatts om den inte 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 19 om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

Avhysning

Skatteverket har i skrivelse 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111, uttalat att den betalning som KFM gör till en transportör som medverkar vid avhysning av hyresgäst utgör utlägg för svarandens/sökandens räkning. I ett sådant fall åligger det slutliga betalningsansvaret enligt lag sökanden/svaranden och inte KFM som är mottagare av fakturan.

Bygg-entreprenörer

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med bygg- 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 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 beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning 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 hänföras utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus, kremation, bisättning, gravöppning, gravsättning samt återställande av grav därefter. Som utlägg bör även anses erlagda avgifter till allmän domstol i samband med boupptecknigen.

RR har, RÅ 2003 ref. 90, uttalat att de olika varor och tjänster en begravningsbyrå tillhandahåller dödsboet inte utgör tillhandahållande av en enda tjänst utan av separata tjänster och varor. Skatteverket har i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, uttalat att hanteringen av sång- och/eller musikframträdanden när begravningsbyrån uppträder som dödsboets ombud ska behandlas som utlägg om villkoren för detta är uppfyllda. Se vidare om begravningsuppdrag i avsnitt 11.7.1.

Skeppsklarerare

Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erläggs för redares eller befraktares räkning kan under förutsättning att vidarefakturering sker utan vinstpålägg betraktas som utlägg.

Speditörer

Importmoms som en speditör tar upp i sin faktura utgör 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 avsnitten 14.2.4 och 17.4.7.

Import av vara

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 (8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML).

Samfälligheter

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot del-

ägarens andel. Någon vidarefakturering ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om ”samma person”. Se vidare avsnitt 14.2.2.

Anställds utlägg

Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin, motion, friskvård m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren hänvisas till avsnitten 14.5 och 23.2.4.

13 Skattesatser

13.1 Allmänt

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Detta innebär i kronor detsamma som att mervärdesskatten utgör 20 % av priset inklusive mervärdesskatt när skattesatsen är 25 %. I 7 kap. 1 § ML anges vilka skattesatser som ska gälla vid omsättning av olika varor och tjänster, gemenskapsinterna förvärv och import av olika varor.

Följande tre skattesatser finns:

25 %

– normalskattesats,

12 %

– rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och dylikt,

– konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk,

– import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,

– omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel,

6 %

– omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m.,

– tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,

– viss biblioteksverksamhet,

– viss museiverksamhet,

- tillträde till och förevisning av djurpark,
- upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk,
- upplåtelse och överlåtelse av rättighet till vissa ljud- och bildupptagning,
- upplåtelse av vissa tjänster på idrottsområdet,
- persontransporter.

Tidigare gällande skattesatser

I bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Mervärdesskatte-direktivet

Artiklarna 93–105 i mervärdesskattedirektivet behandlar skattesatser. Av artiklarna 96–103 framgår vilka nivåer som gäller. I artikel 97 anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 % och i artikel 98 att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser, som enligt artikel 99 inte får vara lägre än 5 %. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet.

EG-domstolen har i domen C-109/02, kommissionen mot Tyskland, fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

13.2 Normalskattesats 25 %

Mervärdesskatten är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv och import av varor. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande gemenskapsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller

tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om skattskyldighet i avsnitt 4.

13.3 Skattesats 12 %

13.3.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 %, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML.

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Hotellcheckar

I ett förhandsbesked har SRN 1999-06-18 tagit ställning till vilken skattesats som ska tillämpas vid försäljning av s.k. hotellcheckar som berättigar innehavaren till rabatt på priset för hotellrum. Frågan gällde ett bolag som sålde sådana hotellcheckar till kunder vilka själva valde och kontaktade hotell som var anslutet till systemet med sådana checkar. Kunden bokade och betalade hotellrummet själv. Det bolag som sålde hotellcheckarna erhöll provision från den organisation som gav ut checkarna. SRN fann att det bolag som mot provision sålde hotellcheckarna inte kunde anses bedriva rumsuthyrning i hotellrörelse. Bolagets tillhandahållande avsåg i stället en rättighet för vilken skattesatsen 25 % skulle gälla.

Giltighetsmärken

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111 utgör omsättning av s.k. giltighetsmärken för camping en rättighet som ska beskattas med 25 %.

Giltighetsmärke tillsammans med campingkort ger innehavare av sådant kort rätt att, mot särskild betalning, övernatta på vissa campingplatser. Campingkorten är gratis. För att dessa ska vara giltiga måste de förses med ett giltighetsmärke. För dessa giltighetsmärken utgår en viss avgift. En separat avgift utgår därutöver för varje övernattning som görs på campinganläggningen. Det med giltighetsmärke försedda campingkortet medför, förutom rätten att övernatta, en snabbare in- och utcheckning, rätt att avvakta med betalning för campingvistelsen, olycksfallsförsäkring, campingkatalog samt ett antal

olika förmåner. Det kunden får anses ha efterfrågat vid förvärv av giltighetsmärken är en möjlighet att få övernatta på olika campingplatser. Övriga tillhandahållanden som kunden erhåller vid förvärv av giltighetsmärket får anses vara underordnade den huvudsakliga tjänsten, möjlighet till övernattning. Denna tjänst är en tjänst som är skild från själva övernattningen, för vilken en separat avgift ska erläggas.

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 19.4.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 19.4.6.

13.3.2 Konstverk

Vid konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av konstverk, vid import av konstverk och vid försäljning av konstverk där reglerna om vinstmarginalmetoden tillämpas gäller den definition av konstverk som finns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 eller 25 %. Även vinstmarginalmetoden kan bli tillämplig vid försäljning av konstverk, se avsnitt 33.

För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandels eller ett konstgalleris försäljning beskattas enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden.

Upphovsmans/ dennes dödsbos försäljning av konstverk

Omsättning av konstverk, som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns reglerad i 1 kap. 2 b § ML. Se mer om detta i avsnitt 4.4.

Mervärdesskatt tas, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk om omsättningen medför skattskyldighet enligt ML. Om beskattningsunderlagen för beskattningsåret understiger 300 000 kr och beslut om frivillig skattskyldighet saknas sker ingen beskattning.

I ett förhandsbesked, som fastställts av RR (RÅ 2000 not. 65), har SRN förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets försäljning av konstverket. Se även avsnitten 33.5.1 och 29.4.1.2.

Konsthandlares/ galleris försäljning av konstverk

För en konsthandel eller ett galleri som säljer inköpta konstverk sker beskattning enligt ML:s allmänna regler med skattesatsen 25 % enligt 7 kap. 1 § 1 st. ML eller enligt vinstmarginalmetoden. Vid förmedling av konstverk för konstnärs räkning, dvs. förmedling i annans namn, ska konsthandlaren redovisa mervärdesskatt med 25 % på provisionen. Förhandsbesked angående ett galleris förmedling i eget namn av konstverk refereras i avsnitt 29.4.1.2.

Import av konstverk m.m.

Mervärdesskatt tas, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, ut med 12 % vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Se avsnitt 33.

13.3.3 Livsmedel

Enligt 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML utgår skatt med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 med undantag för

a. annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning,

b. spritdrycker, vin och starköl.

Definition

Med livsmedel avses enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Livsmedel inbegriper vatten fr.o.m. den punkt där värdena ska iakttas enligt artikel 6 i direktiv 98/83/EG och utan att kraven i direktiv 80/778/EEG och 98/83/EG åsidosätts.

Livsmedel inbegriper inte

a. foder,

b. levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,

c. växter före skörd,

d. läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG,

e. kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG,

f. tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG,

g. narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,

h. restsubstanser och främmande ämnen.

Förändring av begreppet livsmedel

Begreppet livsmedel i gamla livsmedelslagen och det EG-rättsliga begreppet har i stort sett samma innebörd. Vissa skillnader finns dock. I prop. 2005/06:128 s. 349 framgår följande:

> ”Av avsnitt 11.2.1 framgår att det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet i stort sett motsvarar begreppet livsmedel i livsmedelslagen. En skillnad är dock att en vara generellt sett kan komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede i produktionskedjan enligt det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet. Vegetabilier kan t.ex. anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda exkluderas uttryckligt från livsmedelsbegreppet. Till skillnad från vad som gäller enligt livsmedelslagen betraktas dock ett djur enligt EG:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Undantaget är djur som är avsedda att förtäras levande, såsom ostron. Avgörande för bedömningen av vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli ett livsmedel är, i likhet med vad som gäller enligt livsmedelslagen, om varan är avsedd att förtäras eller – vilket är nytt i förhållande till livsmedelslagens definition – om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.”

Gränsdragning mot läkemedel

När det gäller gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel finns i artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 178/2002 en hänvisning till läkemedelsdefinitionen i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG. Av Skatteverkets skrivelse 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, framgår att produkter som säljs under benämningarna naturmedel, frilistade naturmedel, naturläkemedel, traditionellt växtbaserade läkemedel,

homeopatiska och frilistad homeopatika inte utgör livsmedel enligt ML. Skatt ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget.

Gränsdragning mot råvara

Definitionen av begreppet livsmedel gör att det inte är möjligt att klart fastställa vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli livsmedel. Vissa svårigheter kan därför uppstå när det gäller att avgöra detta. Avgörande för bedömning är – som framgår ovan – om varan är avsedd att förtäras eller om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Djur bör i normalfallet anses utgöra livsmedel först efter slakt.

Skaldjur som säljs levande till konsument i en fiskhandel får anses vara behandlade för att släppas ut på marknaden som livsmedel och kan därför anses utgöra livsmedel.

Ostron är avsedda att förtäras levande och är därmed livsmedel redan vid fiskarens omsättning.

Mjölk är livsmedel direkt efter mjölkning.

Skatteverket har i skrivelse 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111, redovisat sin syn på definitionen av begreppet livsmedel vid handel med jordbruksgrödor. Jordbruksgrödor utgör livsmedel efter det att de är skördade om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om grödorna är avsedda för utfordring av djur eller exempelvis för energiproduktion faller de utanför definitionen av livsmedel. En bedömning måste göras vid varje försäljning som sker, både från odlaren och i senare led. Definitionen kan därför bli olika på samma varuparti beroende på vilken information säljaren har om den framtida användningen. Rågvete, blandsäd, foderärtor och åkerbönor är exempel på sådana grödor som huvudsakligen används som foder och som inte rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vete, korn, råg, havre, oljeväxter och sockerbetor är grödor som kan användas både i livsmedelsproduktion, energiproduktion och som foder. Vid odlarens omsättning av sådana produkter till en uppköpare får det, i avsaknad av annan information, presumeras att de är avsedda eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om odlaren, vid försäljningen, har information om att grödorna är avsedda för annat än förtäring av människor ska grödorna inte definieras som livsmedel.

Grödor som säljs till exempelvis en kvarn, ett mälteri, en sprittillverkare eller till ett sockerbruk utgör livsmedel.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Försäljningen kan ske både till konsument och till uppköpare. Om jägaren vid försäljningen har information om att djuren är avsedda för förtäring eller rimligen kan anta att djuren är avsedda för förtäring ska djuren definieras som livsmedel och beskattas efter en skattesats på 12 %. Här kan påpekas att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 %.

Fiskodlares försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 %.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 %. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 %. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som tidigare klassats som livsmedel och t.ex. säljs som djurfoder är vid denna försäljning inte att anses som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Sprit, vin och öl

Spritdrycker, vin och öl räknas som livsmedel. Dessa drycker omfattas däremot inte av den lägre skattesatsen för livsmedel. Endast folköl och lättöl som får säljas i vanliga livsmedelsbutiker omfattas av skattesatsen 12 %. Skatteverkets uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 %.

Snus och tuggtobak

Snus och tuggtobak räknas inte som livsmedel.

Vatten

Vatten räknas som livsmedel. Det gäller även dricksvatten från vattenkran. Den lägre skattesatsen 12 % gäller emellertid endast dricksvatten som tappats på flaska eller annan förpackning som är avsedda för försäljning.

Gränsdragning mot restaurang-/ cateringtjänster

Skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster (serveringstjänster) är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 31.

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om

ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 % om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 % i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 11.8 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

13.4 Skattesats 6 %

13.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m.

13.4.1.1 Allmänt

Skattesatsen 6 % gäller enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 och 2 p. ML för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. Den svenska lagstiftningen har i denna del utformats utifrån det faktum att den yttersta gränsen för vad som får omfattas av reducerad skattesats framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Av den anledningen omfattas inte produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam av skattesatsen 6 %.

Tulltaxan

I många fall kan den s.k. kombinerade tull- och statistiknomenklaturen (EG:s tulltaxa, rådets förordning EEG nr 2658/87) vara till ledning när det gäller att bestämma vad som ska omfattas av 6 % mervärdesskatt. Även tullrättslig praxis kan vara av intresse i sammanhanget. I normalfallet torde de avgränsningar som finns gjorda i tullsammanhang kunna användas vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Se vidare Tullverkets webbplats (www.tullverket.se) för information om vilka slag av produkter som omfattas av de olika s.k. KN-numren i tulltaxan.

Digitaliserade produkter

Tillhandahållanden som sker elektroniskt (online) utgör tjänster. Med undantag för tillhandahållande av radiotidningar gäller den reducerade skattesatsen enbart varor. Digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 % mervärdesskatt, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan erhållas genom en vara som beskattas med 6 % mervärdesskatt. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 % mervärdesskatt. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara även om beställningen gjorts online.

Trycktjänster

Trycktjänster omfattas inte heller av den reducerade skattesatsen.

13.4.1.2 Böcker, tidningar m.m.

Reducerad skattesats

Den reducerade skattesatsen, 6 %, gäller enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, vid omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML.

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.
- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

De tulltaxenummer som är aktuella vid tolkningen av vad som ska omfattas av den reducerade skattesatsen i denna del är KN-numren 4901–4905.

Denna reducerade skattesats ska tillämpas i alla led och alltså inte enbart i konsumentledet.

Skolfotokataloger

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2005 ref. 6, beträffande skolfotokataloger. Skolfotokataloger som förutom klassfotografier innehåller text i varierande omfattning ansågs av nämnden hänförliga till sådana alster som avses i 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. första strecksatsen ML. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % för de aktuella skolfotokatalogerna. Enligt nämnden utgör skolfotokatalogerna inte kataloger i normalt språkbruk. Skolfotokatalogerna kan inte ses som substitut för vanliga skolfotografier. Syftet med utgivningen är enligt nämnden att katalogerna med tiden ska få karaktären av minnesbok eller liknande och att de utan text förlorar mycket av sitt värde för köparen. Två av de tre katalogerna som var föremål för SRN:s bedömning innehåller förutom namnen på eleverna en inte ringa mängd annan text.

Tidning innehållande annonser

SRN har i ett förhandsbesked 2005-06-17 ansett att en publikation som utgör en tidning/tidskrift som ska komma att

innehålla annonser till 45 % inte kan anses helt eller delvis ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 %.

Sudokoböcker

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2006 not. 209, där SRN ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget för omsättning av böcker med sudokopussel. Avgörande för om en trycksak ska omfattas av den lägre skattesatsen är, enligt nämnden, om trycksaken enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som räknas upp i det aktuella lagrummet. De ingivna varorna hade samma form och utseende som en bok och torde i allmänt språkbruk också rubriceras som en bok. Det förhållandet att merparten av varornas innehåll utgjordes av diverse pussel förtog inte detta intryck. Nämnden fann därför att varorna redan på den grunden omfattades av bestämmelserna i 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. första strecksatsen ML.

Utseende/allmänt språkbruk

Skatteverket har med anledning av RR:s dom, RÅ 2006 not. 209, i skrivelse 2007-12-06, dnr 131 419762-07/111, lämnat sin syn på när den lägre skattesatsen, 6 %, ska gälla.

En vara som har samma form och utseende som en bok och dessutom rubriceras som en bok enligt allmänt språkbruk omfattas av den lägre skattesatsen. Detsamma gäller t.ex. broschyrer, häften m.m. enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML.

Om en vara har samma form och utseende som t.ex. en bok men på grund av sin funktion inte rubriceras som en bok i allmänt språkbruk måste, enligt Skatteverkets uppfattning, en tolkning göras med ledning av Tullverkets tulltaxa för att avgöra om varan omfattas av den lägre skattesatsen. Vid en sådan tolkning är utgångspunkten att den lägre skattesatsen presumeras gälla för vara som ingår i tulltaxenummer (KN-nummer) 4901−4905. Om varan ingår i ett annat tulltaxenummer presumeras att den inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Ovanstående innebär enligt Skatteverkets uppfattning att s.k. kompisböcker med titlar såsom ”Mina vänner”, ”Mina klasskamrater”, om de har samma form och utseende som en bok, får anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker.

Stickbeskrivningar, sömnadsmönster, matrecept m.m. kan visserligen ha form och utseende av t.ex. en broschyr eller ett häfte men rubriceras i allmänt språkbruk som t.ex. stickbeskrivningar och sömnadsmönster m.m. på grund av sin

funktion. Ledning måste då sökas i tulltaxan. Sådana beskrivningar omfattas inte av KN-nummer 4901−4905 utan ska i stället hänföras till KN-nummer 4911. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen.

Om däremot stick- och virkbeskrivningar m.m. har samma form och utseende som en bok eller tidning torde varan enligt allmänt språkbruk rubriceras som en bok eller tidning i stället för efter dess funktion, varför den lägre skattesatsen ska gälla.

Almanackor, kalendrar och album är exempel på varor som kan ha samma form och utseende som en bok men som på grund av sin funktion inte rubriceras som böcker i allmänt språkbruk. En tolkning måste då göras med ledning av tulltaxan. Av tulltaxan framgår att exempelvis skolkalendrar och almanackor omfattas av tulltaxenummer 4910. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen.

Publikation med bildreportage

SRN har i förhandsbesked 2008-04-07 ansett att bildreportage i en publikation inte ska anses som reklam. Publikationen bestod till 70 % av bildreportage och 30 % av reklam. Bildreportagen innehöll bilder med kort information. SRN fann vid en samlad bedömning av ett antal förutsättningar som gällde för bildreportagens tillkomst och innehåll att de inte skulle anses ha till ändamål att främja avsättningen av det som reportagen avsåg. Publikationen ansågs därför inte, med den fördelning av annonser och bildreportage som gällde i ärendet, som huvudsakligen ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 %.

Ej reducerad skattesats

I proposition 2001/02:45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 % mervärdesskatt.

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flygfotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).

– Kartor i relief.

– Glober.

Flerårsalmanacka

SRN har i ett förhandsbesked 2002-03-05 ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Kort med aforismer

I samma förhandsbesked som flerårsalmanackan ovan (2002-03-05) har SRN även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. SRN lämnade förhandsbesked att trycksakerna inte omfattas av 6 % mervärdesskatt.

Almanackor

RR har ändrat SRN:s förhandsbesked, RÅ 2002 ref. 51, avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kan hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 %. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen.

Trycksak innehållande annonser

RR har med ändring av SRN:s förhandsbesked, RÅ 2004 ref. 7, ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % vid försäljning av trycksaker som till största delen består av annonser. Ärendena avsåg produkter som till formaten liknade tidningar och som till största delen innehöll annonser. De tre publikationerna innehöll annonser från näringsidkare med 20–30 %, 50 % respektive 33 % medan privatpersoner stod för resterande annonser. RR fann att publikationen genom den förekommande, omfattande annonseringen huvudsakligen var ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § 3 st. ML. Enligt RR saknas anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudande.

Kombinerade tillhandahållanden

Det förekommer att tidningar för vilka 6 % skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av normalskattesatsen, 25 %. Det kan t.ex. gälla en datatidskrift vars förpackning även innehåller en CD-skiva. Fråga kan då uppkomma vilken skattesats som ska användas. Se SRN:s förhandsbesked 2002-05-03 avseende tidskrift med CD-skivor och RSV:s skrivelse 2002-06-14, dnr 1982-02/120, avseende tidning med medföljande vara.

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste dock göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller två eller

flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. I vissa situationer kan den s.k. delningsprincipen vara den mest lämpliga, medan i andra fall den s.k. huvudsaklighetsprincipen bör gälla. För en redogörelse beträffande innebörden av dessa begrepp, se avsnitt 11.7.

Tidskrift med CD-skivor

SRN har i ett förhandsbesked 2002-05-03 ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. SRN gjorde den bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (ca 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (ca 50–59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran.

Tidning med medföljande vara

Skrivelse 2002-06-14, dnr 1982-02/120, innehåller RSV:s svar på inkommen förfrågan avseende tillämplig skattesats för tidningar vars förpackning även innehåller varor, s.k. bipackade produkter. Av skrivelsen framgår att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % bör normalt uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat. Under vissa omständigheter bör det dock enligt RSV:s mening kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att mervärdesskatt ska kunna tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.
2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.
3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr (exklusive mervärdesskatt).

Tidning och DVD-skiva

Ett bolag som säljer tidningar erbjuder tidningsköpare att köpa en DVD-skiva för viss summa i samband med tidningsköp. DVD-skivorna kan inte köpas separat. SRN ansåg i förhandsbesked 2007-06-20 att det förhållandet att en förutsättning för rätten att få köpa DVD-skivan är att ett köp av tidning sker inte innebär att tillhandahållandet av tidning och skiva ska ses som ett enda tillhandahållande. Tillhandahållandet av DVD-skivan ska beskattas med normalskattesatsen 25 %.

13.4.1.3 Program och kataloger

Omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av program och kataloger ska, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, beskattas med 6 % om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 %. Sådana verksamheter är

- Konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.
- Biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt.
- Tillträde till eller förevisning av djurpark.
- Idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Vidare ska skattesatsen 6 % i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML). I dessa fall är skattesatsen 6 % vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid gemenskapsinterna förvärv och import. Det innebär t.ex. att omsättning av kataloger i en av det allmänna bedriven museiverksamhet är undantagen från skatteplikt medan omsättning i annat sammanhang av en sådan vara, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 % mervärdesskatt.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten

– innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 % mervärdesskatt går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas. Program och kataloger tillhör i tullsammanhang KN-nummer 4911.

13.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

Omsättning av radiotidningar, kassettidningar och talböcker ska, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, beläggas med 6 % mervärdesskatt. Detta gäller även vid gemenskapsinterna förvärv och import av kassettidningar och talböcker. Gemenskapsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i mervärdesskattehänseende.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar, vissa periodiska publikationer, ska givetvis inte 6 % mervärdesskatt tas ut vid omsättning m.m.

Radiotidning

Med radiotidning förstås för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning. Det avgörande är att förlagan är allmän nyhetstidning. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställningar av flera sådana tidningar som nyss angivits. Innebörden av uttrycket radiotidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Kassettidning

Med kassettidning förstås en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är allmän nyhetstidning och som sprids i form av kassettband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel. Även här är det avgörande att förlagan är allmän nyhetstidning. Skattesatsen omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämställa med allmän nyhetstidning. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Talböcker m.m.

Den reducerade skattesatsen 6 % gäller även vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – exakt återger innehållet i en bok. Det

kan gälla exempelvis talböcker och kassettböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 % mervärdesskatt. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. Av proposition 2001/02:45 framgår att en restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende.

13.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

För omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, den 6 %-iga skattesatsen. Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Av proposition 2001/02:45 framgår att vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas. Dock ska inte reducerad skattesats tillämpas för t.ex. en CD-skiva som innehåller text och som är avsedd att säljas till personer utan läshandikapp.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 % är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

CD-skiva med text som kan fås uppläst

SRN har i ett förhandsbesked 2003-01-22 ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. SRN gjorde den bedömningen att CD-skivans text och övrig information inte särskilt gjorts tillgänglig för läshandikappade. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med att produkten var avsedd för många olika kundkategorier att användas i utbildning och information även av andra än läshandikappade.

13.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

Tillträde till biografföreställningar samt tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra

jämförliga tillställningar är skattepliktigt. Skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 6 %.

Se vidare avsnitt 29.4.2.

13.4.3 Biblioteksverksamhet

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För tillhandahållande i biblioteksverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 6 %. Skattesatsen gäller för utlåning i en sådan verksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt för tillhandahållande av bibliografiska upplysningar. För andra tillhandahållanden i en sådan biblioteksverksamhet, t.ex. försäljning av böcker eller serveringsverksamhet, gäller skattesatsen 6 % respektive 25 %.

Se vidare avsnitt 29.3.2.

13.4.4 Museiverksamhet

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 6 %. Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. eller servering, gäller skattesatsen 25 %. Beträffande försäljning av program och kataloger, se avsnitt 13.4.1.3.

Se vidare avsnitt 29.3.4.

13.4.5 Djurparker

Mervärdesskatt ska, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML tas ut med 6 % för tillträde till och förevisning av djurpark. Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, servering på restaurang inom området, ridning mot särskild avgift m.m. ska därför beskattas efter den för dessa tjänster gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för förevisning av djurpark ska den reducerade skattesatsen tillämpas både när ersättningen ingår i inträdesbiljetten och när ersättning betalas separat för tjänsten.

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. De saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning.

Se vidare avsnitt 29.4.4.

13.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

Omsättning vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) är skattepliktig och skattesatsen är enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML 6 %. Skattesatsen 25 % gäller om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

I en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, har RSV berört frågor om skattesats vid utbetalning av royalty till formgivare. Därvid har RSV bl.a. uttalat att en bedömning måste ske i det enskilda fallet huruvida överlåtelsen avser rätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 % är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) gäller i stället 25 % skattesats.

Musik online

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, har RSV besvarat en fråga angående mervärdesskattekonsekvenser vid tillhandahållande av musik online. RSV fann i det aktuella fallet att skattesatsen 25 % skulle gälla.

Se vidare avsnitt 29.4.1.3.

13.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 6 %.

Se vidare avsnitt 29.4.3.

13.4.8 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga. Skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 6 %.

Tillträde till skidanläggning

Tillträde till skidanläggning utgör en idrottstjänst. Från och med den 1 januari 2007 ska transport i skidlift och ett nyttjande av skidanläggningens nedfarter betraktas som en idrottstjänst. Av prop. 2006/07:1 s. 160 framgår följande: ”Ett tillhandahållande av en transport i skidlift torde i normalfallet inte endast avse transporten utan även möjligheten att nyttja nedfarterna i skidanläggningen. Det är då närmast fråga om ett utnyttjande av idrottsanläggning och bör därmed beskattas med samma skattesats som gäller för andra idrottstjänster.” I de fall den som köper en transport i skidlift inte utnyttjar anläggningens nedfarter kan dock transportmomentet anses vara dominerande. Se avsnitt 13.4.9.

Se vidare avsnitt 27.

13.4.9 Persontransporter

För tjänst som utgör personbefordran, exempelvis taxi, tåg och bussresor, är skattesatsen, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 6 %.

RSV har i en skrivelse 2001-01-16, dnr 454-01/100, angivit att som personbefordran ska förstås transport av passagerare och det bagage som dessa medför. Även motorfordon som passagerare medför ingår i persontransporten. Vidare ingår hyttplats eller sittplats i personbefordran.

Syftet med transporten är avgörande för om transport av ett motorfordon ska beskattas som persontransport eller som varutransport. I de fall transporten av motorfordonet fyller ett eget syfte räknas transporten som en varutransport.

I skrivelsen har RSV lämnat exempel på fall som ska ses som person- respektive varutransport.

Transport i skidliftar/ Liftkort

I de fall transport i skidlift inte anses utgöra tillträde till skidanläggning kan det vara fråga om en transporttjänst. Från och med den 1 januari 2007 ska transport i skidlift anses, antingen som en idrottstjänst (se avsnitt 13.4.8) eller som en transporttjänst. Av prop. 2006/07:01 s. 160 framgår följande: ”I de fall den som köper en transport i skidlift inte utnyttjar nedfarterna i anläggningen, exempelvis då en liftanläggning är öppen sommartid, kan dock transportmomentet anses vara det dominerande, varför den skattesats som gäller för persontransport borde gälla.”

Resemoment av underordnad betydelse

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normalskattesatsen.

I prop. 1991/92:50 s. 14 görs följande uttalande avseende personbefordran:

> ”Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse. t.ex. hissar i utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse.”

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen, 25 %.

Hundspannsåkning, skoter- och forsfärder

Frågan om hundspannsåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransporter har bedömts i SRN:s förhandsbesked 1995-06-08. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. SRN ansåg beträffande skoterfärderna att dessa inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspannsåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet.

Luftballong

KR i Stockholm har i en dom 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998, ansett att flygning med luftballong i sightseeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 % ska gälla.

Bergbana

SRN har i ett förhandsbesked 2001-04-26 ansett att transporter med en bergbana är att betrakta som tjänst avseende person-

befordran, varvid skattesatsen 6 % ska tillämpas. Omständigheterna i ärendet var sammanfattningsvis följande.

Ett bolag äger en bergbana som leder till ett friluftsmuseum vilket är beläget på en platå. Bergbanan har anlagts för att erbjuda en bekväm uppfart till friluftsmuseet och därigenom öka museets besöksfrekvens. Bergbanans längd är 300 meter och trafikeras med en vagn som rymmer 47 personer.

SRN motiverade sitt ställningstagande med att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökande 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd, och att därvid i mervärdesskattehänseende fråga får anses vara om personbefordran.

Vildmarksritter

KR i Sundsvall har i en dom 1999-09-02, mål nr 1476-1998, fastställt LR:s dom att vildmarksritterna inte är att anse som personbefordran i mervärdesskattehänseende och därför ska beskattas med 25 % mervärdesskatt. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fäbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna innehållsmässigt till stor del får anses bestå av upplevelse av spänning och äventyr, att transportmomentet är av underordnad betydelse och att ritterna därför inte är att anse som personbefordran. Beskattningen ska ske efter skattesatsen 25 % med uppdelning för mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen.

Fiskeplats

SRN har i ett förhandsbesked 2004-10-05 ansett att fartygstransport av passagerare till olika fiskeplatser utgör personbefordran. Passagerare transporterades till olika fiskeplatser som ofta låg långt ute till havs. Kunden valde destinationen i samband med bokningen och priset för transporten var beroende av avståndet till den valda destinationsplatsen. Vissa förflyttningar med fartyget skedde också på fiskeplatserna. Passagerarna fiskade med egen utrustning utan någon hjälp från besättningen. Någon servering eller annat tillhandahållande förekom inte. Bolagets kostnader avsåg helt och hållet fartyget med besättning. Nämnden ansåg inte att resemomentet var av underordnad betydelse, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen.

Museijärnväg

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-11 ansett att de resor med järnväg som tillhandahålls av en allmännyttig ideell förening utgör personbefordran. Föreningen drev en musei-

järnväg där de efter en ordinarie tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser.

Bårtransporter

Transport av avlidna är att anse som personbefordran, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen.

Ambulanstransporter och andra sjuktransporter är undantagna från skatteplikt, se avsnitt 25.2.5.

Slussning

I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella skattesatsen.

Guidning

Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare. I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

14 Avdrag för ingående skatt

14.1 Allmänt

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående skatt som är hänförlig till s.k. investeringsvaror, se avsnitt 22. Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, se avsnitt 20. Avdragsbestämmelserna i 8 kap. ML ligger också till grund för den återbetalningsrätt som i vissa fall kan föreligga för den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet. Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt återfinns i 10 kap. ML, se avsnitt 15.

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 17.

14.1.1 Definition av ingående skatt

I 8 kap. 2 § ML anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående skatt. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående skatt i enlighet med definitionerna.

Omsättning av varor och tjänster

I det första fallet beskrivs den situationen när skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående skatten hos köparen utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varorna eller tjänsterna. Skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren debiterat. Eventuell utgående skatt som påförts på grund av uttagsbeskattning utgör således inte ingående skatt hos förvärvaren med undantag av i vissa särskilt reglerade fall inom byggbranschen. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse mervärdesskatt utgör inte heller ingående skatt enligt ML:s definition, jfr avsnitt 14.5.

Varor och tjänster från annat land m.m.

Ingående skatt utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående skatt på gemenskapsinterna förvärv (GIF), på efterföljande omsättning vid trepartshandel, på förvärv i vissa fall av investeringsguld samt

på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående skatt definieras också skatt som hänför sig till import.

Varor i särskilda lager

I 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML återfinns bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående skatt utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.

Övertagna investeringsvaror

När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML (se avsnitt 22.8) övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna.

Uttagsbeskattade byggtjänster

Som ingående skatt hos köpare av fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet räknas den skatt som säljare har redovisat eller ska redovisa på grund av uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten eller lägenheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk.

Även den utgående skatt som en skattskyldig redovisat eller ska redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster i sin byggnadsrörelse utgör ingående skatt för en skattskyldig om denne övergår till att använda fastigheten eller lägenheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.

Retroaktivt avdrag

Sådant avdrag för ingående skatt avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser utgör ingående skatt för fastighetsägaren, se vidare avsnitt 20.8.2.

14.1.2 Generellt avdrag

Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen är tillämplig också för den som inte är skattskyldig men som med stöd av 10 kap. ML har rätt till återbetalning av skatt. Till skillnad mot vad som gäller vid inkomstbeskattningen inträder avdragsrätten alltid vid ett tillfälle med hela det avdragsgilla beloppet. Någon motsvarighet till inkomstbeskattningens värdeminskningsavdrag finns således inte. Jämför dock vad som sägs i avsnitt 22 om jämkning av ingående skatt. Avdragsrätten är i det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

Mervärdes-skattedirektivet

Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt ska göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av EG-rätten såvitt gäller avdragsrätten får anses vara följande. En grundförutsättning för att rätt till avdrag ska föreligga är enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner har han rätt till avdrag i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner. RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1999 not. 282, ansett att det ytterst är mervärdesskattedirektivet som avgör om rätt till avdrag för ingående skatt föreligger. Vidare ansåg RR att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet, dvs. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. Om dessa grundförutsättningar föreligger är avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karaktäriseras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler.

EG-domstolen har slagit fast att bestämmelserna om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående skatt ska tillerkännas den skattskyldige (se C-240/05 Eurodental punkt 58, C-98/98 Midland Bank punkt 24 och C-408/98 Abbey National punkt 26). Vidare framgår av dessa domar att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.

Av avgörandet C-408/98, Abbey National, punkt 35, framgår vidare principen att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående skatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag.

Av EG-domstolens avgörande C-16/00, Cibo, punkt 33 framgår att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på en skattskyldig persons allmänna omkostnader då sådana kostnader utgör en del av kostnadskomponenterna för ett före-

tags produkter. Tjänsterna har i dessa fall i princip ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet.

EG-domstolen har i domarna C-435/05 Investrand och C-77/01 EDM bl.a. belyst frågor kring avdragsrätten i förhållande till transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet och i C-137/02, Faxworld, berört frågeställningar kring avdragsrätten för förvärv före det att ett bolag bildats.

När det gäller bevisbördan för att avdragsrätt föreligger och för att förvärvaren är en skattskyldig person har EG-domstolen slagit fast att det är den som begär avdrag för ingående skatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda och särskilt att han är en skattskyldig person (se mål 268/83, Rompelman, punkt 24).

Förvärv i verksamheten

En vara eller en tjänst är, enligt uttalanden i prop. 1993/94:99, att anse som förvärvad eller införd i en verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten.

I RÅ 2004 ref. 112, som avsåg frågan om anskaffningar av persondatorer skett för ett bolags verksamhet som medför skattskyldighet, beskrivs EG-domstolens praxis avseende förvärv i verksamheten enligt följande.

Bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige. Eftersom avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet är det endast i den egenskap i vilken en person uppträder vid detta tillfälle som avgör om avdragsrätt föreligger (C-97/90, Lennartz, punkt 8). Huruvida en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs (C-97/90 Lennartz punkt 21 och C-415/98 Bakcsi punkt 29). Om en vara med hänsyn till sin karaktär lämpar sig för såväl privat användning som användning i en ekonomisk verksamhet, måste alla omständigheter undersökas för att avgöra om varan faktiskt används med avsikt att erhålla inkomster (C-230/94, Renate Enkler, punkt 27).

RR anger vidare i samma mål att avdragsrätten förutsätter att de anskaffade varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till den skattskyldiges utgående skattepliktiga transaktioner (C-4/94 BLP Group punkt 19 och C-98/98 Midland Bank punkt 24). Även om det inte föreligger något

sådant direkt och omedelbart samband mellan förvärven och särskilda utgående transaktioner kan kostnaderna för förvärvaren – som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i denna egenskap – utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Förvärven har då ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet och rätt till avdrag föreligger på denna grund (C-98/98, Midland Bank, punkt 31).

KR i Jönköping har i dom 2007-04-05, mål nr 4361-06, uttalat att anskaffning av en dyrbar tavla (550 000 kr) till ett vandrarhem och konferensanläggning inte syftat till att erhålla inkomster till verksamheten eller varit en del av verksamhetens allmänna omkostnader varför det saknades förutsättningar att medge det yrkade avdraget.

KR i Stockholm har i dom 2006-03-17, mål nr 5004-05, ansett att ett företag som yrkat avdrag för ingående skatt avseende förvärv av en segelbåt som skulle användas i marknadsföringssyfte var ett förvärv som hade sådant samband med företagets verksamhet att avdragsrätt förelåg.

KR i Stockholm har i dom 2005-09-16, mål nr 2638-05, ansett att ett företag som uppgav sig ha påbörjat en ny verksamhet, utöver den sedan tidigare bedrivna, inte kunnat styrka att den nya verksamheten medförde skattskyldighet. Till följd härav medgavs inte avdrag för ingående skatt för förvärv som uppgivits avse den nya verksamheten.

KR i Stockholm har i dom 2007-10-15, mål nr 4121-05, uttalat att ett företag som ägde två herrgårdar och som hade för avsikt att bedriva konferensverksamhet på dessa bedrev ekonomisk verksamhet på den ena av herrgårdarna men inte på den andra. Rätt till avdrag för ingående skatt förelåg därför endast för kostnader för verksamheten på den fastighet där verksamhet bedrevs. Bolaget hade inte kunnat styrka att det förekommit någon verksamhet på den andra fastigheten.

Tillgångar som enbart nyttjas privat

Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående skatt. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk. RSV har i skrivelse 2001-05-04, dnr 5576-01/100, angående avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse uttalat följande. Avdragsrätt för ingående

skatt föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. Skatteverkets uppfattning avser såväl de fall byggnaden, båten etc. i ett senare skede överlåts till en personalstiftelse som de fall tillgången blir kvar i AB:s ägo. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte mot bakgrund av att den ingående skatten inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående skatten är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. Skatteverket anser vidare att avdragsrätten inte påverkas av om ägaren eller den anställde får nyttja tillgången kostnadsfritt, mot särskild avgift eller mot ett brutto- eller nettolöneavdrag eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet, jfr RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176.

För det fall att ett AB i stället låter en personalstiftelse i eget namn uppföra byggnaden eller förvärva tillgången och/eller ansvara för driftkostnader m.m. gäller följande beträffande avdragsrätten. Skatteverket anser att personalstiftelsen inte har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärven eftersom den är direkt hänförlig till en tillgång som ska användas av AB:s anställda. Någon direkt och omedelbar koppling mellan den ingående skatten på förvärven och skattepliktiga transaktioner finns således inte (jfr även RSV/FB Im 1986:7).

Som framgår nedan kan dock ingående skatt avseende kostnader av personalvårdskaraktär under vissa förutsättningar vara avdragsgill.

Delvis för verksamheten

För förvärv som är gemensamma för verksamhet som medför skattskyldighet och för verksamhet som ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde uppkommer frågan om det är valfritt för den skattskyldige att begränsa avdraget vid förvärvet eller att tillgodogöra sig fullt avdrag och sedan uttagsbeskatta den användning som avser den verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Vad som gäller i dessa fall framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-06-02, dnr 130 304122-05/111 och innebär följande.

Enligt EG-domstolens praxis gäller att om en investeringsvara används såväl yrkesmässigt som privat, kan den skattskyldige välja att i mervärdesskattehänseende behandla denna vara i sin helhet som en tillgång i rörelsen, behandla den i sin helhet som en privat tillgång, vilket innebär att den helt utesluts från mervärdesskattesystemet, eller låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (C-291/92 Armbrecht punkt 20, C-415/98 Bakcsi punkterna 24−34, C-269/00 Seeling punkterna 40–41, C-434/03 Charles och Charles-Tijmens punkt 24 och C-72/05 Wollny punkt 22). Motsvarande som gäller vid delvis privat bruk får anses gälla även vid delvis användning för annat ändamål som ligger utanför ramen för den ekonomiska verksamheten.

Om den skattskyldige väljer att behandla investeringsvaror, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående skatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 25 och C-269/00 Seeling punkt 41).

Det framgår av artiklarna 26.1 och 75 i mervärdesskattedirektivet att om den ingående skatten på en vara som hänförs till rörelsen helt eller delvis kan dras av ska användningen av varan för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål jämställas med tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Uttagsbeskattning ska då ske och underlaget utgör hela kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 30, C-269/00 Seeling punkt 42, C-434/03 Charles och Charles-Tijmens punkt 25 och C-72/05 Wollny punkt 23).

Den skattskyldige har också möjlighet att helt hänföra investeringsvaran till den verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet vilket medför att rätt till avdrag för den ingående skatten på förvärvet helt saknas (jfr C-415/98, Bakcsi punkterna 26–27). Vid avyttring av varan behöver då inte utgående skatt betalas.

I samtliga avgöranden av EG-domstolen som behandlat frågan har det rört sig om förvärv av investeringsvaror för vilka uttagsbeskattning sedan blir aktuell enligt artikel 26.1 i direktivet (C-97/90 Lennartz, C-291/92 Armbrecht, C-415/98 Bakcsi, C-269/00 Seeling och C-25/03 HE). I fråga om förvärv av investeringsvaror som exempelvis maskiner, datorutrustning och fordon som inte är personbilar i ML:s mening, får därför den

ovan nämnda valfriheten att tillföra hela varan till den ekonomiska verksamheten anses gälla. Med investeringsvaror ska i detta avseende förstås varor som normalt används över längre tid och som bokföringsmässigt i normalfallet utgör anläggningstillgångar på vilka avskrivningar görs. Avdrag kan då medges för hela den ingående skatten på förvärvet av varan. Den användning som sker för verksamhet som inte ligger inom ramen för mervärdesskattesystemet ska sedan uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelsen i 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML som motsvarar artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet.

För förbrukningsvaror såsom el, drivmedel, foder, papper m.m. ska i stället en uppdelning av den ingående skatten på förvärvet göras. Denna fördelning ska göras med utgångspunkt i användningen av varan för den verksamhet som medför skattskyldighet respektive användningen för andra ändamål. Kan andelen inte fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Frågan om en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga. Jämför med vad som i detta hänseende ovan sägs om innebörden av EG-rätten i RÅ 2004 ref. 112.

Vid förvärv av tjänster föreligger normalt inte skäl att ur neutralitetssynpunkt låta den skattskyldige få göra fullt avdrag och uttagsbeskatta en del av förbrukningen. När tjänster förvärvas är det ofta klart redan vid tidpunkten för förvärvet i vilken omfattning förbrukningen avser verksamhet för vilken avdragsrätt föreligger. Några avgöranden från EG-domstolen som innebär att det skulle finnas en valfrihet vid förvärv av tjänster i allmänhet finns inte. Uttagsbeskattning för användande av vara på det sätt som avses i artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet kan inte heller komma ifråga och avdragsrätt grundad på en sådan uttagsbeskattning blir då inte aktuell utom i vissa fall som redogörs för nedan. Vid förvärv av tjänster som exempelvis telefonitjänster, resor, hyra, bokföring etc., ska därför den ingående skatten på förvärvet proportioneras. Avdragsrätt föreligger för den del av den ingående skatten som avser förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet. Ett sådant synsätt ligger i linje med bestämmelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken avdrag endast ska medges i den mån en vara eller tjänst ska användas för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. Kan den del av användningen som avser verksamhet som medför skatt-

skyldighet inte fastställas får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Har den skattskyldige valt att i sin helhet hänföra en investeringsvara till den verksamhet som medför skattskyldighet, ska emellertid avdrag kunna göras för ingående skatt på förvärvade tjänster som ingår i anskaffningskostnaden för varan (jfr Seeling punkt 43). Fullt avdrag kan då göras för den ingående skatten på de förvärvade tjänsterna som tillförs varan. För användning av varan för andra ändamål än rörelsen ska sedan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML (artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet) ske. Värdet av tjänsterna ingår då i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattningen. Det kan då också vara fråga om förvärv av tjänster som ombyggnad eller andra värdehöjande åtgärder som utförs på investeringsvaran. Vid förvärv av tjänster i andra fall ska emellertid den ingående skatten proportioneras i enlighet med vad som anges i föregående stycke.

Vad som ovan sagts om möjlighet att få fullt avdrag genom att tillföra en investeringsvara helt till rörelsen och sedan uttagsbeskatta den användning som inte omfattas av mervärdesskattesystemet gäller inte i de fall de särskilda avdragsförbuden för stadigvarande bostad och personbilar är tillämpliga. Möjligheten gäller inte heller vid förvärv som är gemensamma för verksamhet som medför skattskyldighet och verksamhet som består i från skatteplikt undantagna transaktioner, s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 14.4.

Förvärv av dotterbolag

I målet C-16/00, Cibo, har EG-domstolen uttalat att de kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader, och det finns således i princip ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget samtidigt genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger en sådan rätt, framgår det följaktligen av artikel 173.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet att det endast är den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna som är avdragsgill. Som en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet räknas ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den utsträckning som denna innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskatte-

pliktiga enligt artikel 2.1 c i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag.

SRN har i ett förhandsbesked 2008-11-04 ansett att ett aktiebolag har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för förvärv av andelar i ett bolag vars enda tillgång är ett vid inkomstbeskattningen outnyttjat underskott och vilka kostnader avser skatterådgivning, s.k. due diligence och kostnader för att finna ett lämpligt bolag att förvärva. I sin motivering anför SRN bl.a. följande. Bolagets förvärv av andelar i ett underskottsbolag görs i syfte att vid inkomstbeskattningen utnyttja det förvärvade bolagets outnyttjade underskott av näringsverksamhet. Förvärvet och det efterföljande innehavet av andelar i underskottsbolaget sker enligt Bolaget uteslutande för att maximera den ekonomiska verksamhetens resultat efter skatt. Innehavet av andelar i underskottsbolaget ingår därför enligt Bolaget i dess befintliga ekonomiska verksamhet. De tjänster som Bolaget uppgett att det avser att anskaffa i samband med förvärvet av underskottsbolaget är i allt väsentligt av samma karaktär som de tjänster som var föremål för EG-domstolens bedömning i domen C-16/00, Cibo. Med hänsyn härtill och till vad Bolaget upplyst om syftet med det planerade bolagsförvärvet får detta enligt nämndens mening anses vara av betydelse för och ha ett direkt samband med den av Bolaget bedrivna ekonomiska verksamheten, vilken enligt vad som uppgetts i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. De kostnader som uppstår vid Bolagets förvärv av andelar i ett underskottsbolag ska därför anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på Bolagets mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

I skrivelse 2001-11-01, dnr 10654-01/100, har Skatteverket tolkat innebörden av EG-domstolens uttalande i målet C-16/00, Cibo. Enligt verkets uppfattning innebär domen att ett bolag har avdragsrätt för ingående skatt på kostnader i samband med förvärv av dotterbolag eller andelar därav endast under förutsättning att

– moderbolaget utför en ekonomisk verksamhet som helt eller delvis består i mervärdesskattepliktig omsättning av varor eller tjänster,

- förvärvet av dotterbolaget har ett direkt och omedelbart samband med denna bolagets skattepliktiga verksamhet, exempelvis så att den skattepliktiga omsättningen sker till dotterbolaget eller så att inköp av dotterbolaget sker i expanderande syfte såsom uppköp av underleverantör, samt att
- kostnaderna har ett sådant direkt och omedelbart samband med förvärvet att de har karaktär av allmänna omkostnader.

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör enligt Skatteverkets mening anses sådana kostnader som ska bokföras hos moderbolaget och som utgör t.ex. advokat- och konsultarvoden.

Om den ekonomiska verksamheten endast delvis består i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. blandad verksamhet bedrivs, ska avdraget minskas i motsvarande mån.

För avdragsrätt förutsätts att förvärvet av dotterbolaget är ett led i utförandet av moderbolagets ekonomiska verksamhet. Om anskaffningen har kapitalplaceringssyfte eller i övrigt enbart är ett led i en finansiell transaktion föreligger inte avdragsrätt.

Skatteverket anser vidare att ovan nämnd bedömning även kan tillämpas på ingående skatt i samband med kostnader för ej genomförda förvärv. Detta innebär att avsikten med förvärvet får bedömas, och avdragsrätten avgöras i enlighet med ovan angivna principer.

I skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, har Skatteverket bedömt att den mervärdesskatt som belöper på fusionskostnader inte medför avdragsrätt i de fall fusionens enda syfte är att få en möjlighet att kunna utnyttja ett bolags underskottsavdrag vid inkomstbeskattningen. Ett sådant förvärv får nämligen anses ha skett utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

Försäljning av aktier

När det gäller mervärdesskatt på kostnader i samband med försäljning av aktier eller andelar i dotterbolag är situationen en annan än vid förvärv.

Innehav, köp och försäljning av aktier utgör i sig inte någon sådan ekonomisk verksamhet som omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatt enligt EG-domstolens fasta rättspraxis så som denna är beskriven i bl.a. målen C-80/95 Harnas & Helm punkt 15 och C-77/01 EDM. Enligt punkten 50 i sistnämnda mål framgår av artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet att en beskattningsbar person ska handla i denna egenskap för att en transaktion ska kunna mervärdes-

beskattas (domen i målet C-306/94, Régie dauphinoise, punkt 15).Transaktioner som består i att fortlöpande vinna inkomster från verksamhet som består av mer än att endast erhålla utdelning och annan avkastning av aktier kan emellertid omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatten. Exempel på detta utgör aktietransaktioner i affärsverksamhet som avser handel med värdepapper eller för att genomföra en direkt eller indirekt inblandning i ledningen av bolag i vilka vederbörande har gått in som delägare. Se dom i det ovan nämnda målet C-77/01 EDM punkt 59 och i målet C-155/94 Wellcome Trust punkt 35. Av sistnämnda dom framgår också att försäljning av aktier i sådana fall omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet och således av mervärdesskattereglernas tillämpningsområde.

En skattskyldigs försäljning av aktier utgör därför antingen en från skatteplikt undantagen omsättning i den ekonomiska verksamheten eller en transaktion som inte utgör eller inte ingår i en ekonomisk verksamhet och därför inte omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatten. Förvärv som görs för genomförandet av sådana transaktioner utgör inte förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet. Av denna anledning saknas avdragsrätt för ingående skatt som belöper på förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med en skattskyldigs försäljning av aktier. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-05-23, dnr 130 299787-05/111.

RR har, RÅ 2003 ref. 36, bedömt att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförde sig till förvärv som skett för försäljning av aktier i dotterbolag. Ärendet, som gällde ett förhandsbesked, avsåg ett moderbolag som tog aktiv del i koncernens verksamhet bl.a. genom att mot ersättning utföra juridiska och administrativa m.fl. tjänster åt andra koncernbolag. RR ansåg att eftersom försäljningen av aktierna enligt 3 kap. 9 § ML var undantagen från skatteplikt kunde någon rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförde sig till kostnaderna för försäljningen inte grundas direkt på bestämmelserna i ML. Inte heller kunde bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet medföra någon sådan rätt enligt RR.

Av EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group, framgår att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt på förvärv som används för att genomföra omsättningar som är undantagna från skatteplikt. Detta gäller oavsett om det vidare syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra skattepliktiga transaktioner. Se denna dom punkterna 23–24 och 26–28.

KR i Göteborg har i dom 2006-11-13, mål nr 3072-04 (överklagad av Skatteverket) ansett att ett företag skulle medges avdrag för ingående skatt på konsultkostnader i samband med avveckling av dotterbolag genom försäljning av aktierna. Domstolen ansåg att kostnaderna hade ett direkt och omedelbart samband med hela den ekonomiska verksamheten.

I ett förhandsbesked meddelat 2007-01-12 har SRN funnit att ingående skatt hänförlig till utgifter för förvärv och försäljning av aktier som hör till en verksamhet som utgör en ekonomisk verksamhet, är avdragsgill. Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket, eftersom utgången inte överensstämmer med Skatteverkets uppfattning.

EG-domstolen har i mål C-435/05, Investrand, uttalat att direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan kostnaderna för de konsulttjänster som en beskattningsbar person har använt vid fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagets förmögenhet och som avser en aktieförsäljning som ägde rum då företaget ännu inte var skattskyldigt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt och å andra sidan den ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i nämnda direktiv, som den skattskyldige bedriver, om det inte föreligger omständigheter som visar att det uteslutande är denna ekonomiska verksamhet som har föranlett köpet av nämnda tjänster. EG-domstolen ansåg därför att det inte förelåg någon rätt till avdrag för den ingående skatt som har erlagts för de aktuella tjänsterna.

Nyemissions-kostnader

Av EG-domstolens dom i mål C-465/03, Kretztechnik, framgår att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet kan hänföras till företagets allmänna omkostnader. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger därför vid förvärv av tjänster i samband med företagen nyemission och börsintroduktion (punkterna 36–38).

RR har i dom 2006-05-16, mål nr 1337-04, ansett att ett bolag hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för nyemission av aktier och börsintroduktion. RR uttalade att de kostnader bolaget haft för börsintroduktionen måste anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller.

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2004 ref. 60, där SRN bedömt att den mervärdesskatt som belöpte på ett bolags kostnader för nyemission av aktier och för utgivning av konvertibla skuldebrev var avdragsgill, eftersom kostnaderna ansågs utgöra allmänna omkostnader i verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Kostnaderna utgjordes bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster i anknytning till kapitalanskaffningen. De konvertibla skuldebreven utgjordes inte av s.k. personalkonvertibler och inte heller avsåg ansökan om förhandsbesked mervärdesskatt på kostnader för att omvandla skuldebreven till aktier.

Bolags ägandefunktion

RR har enligt RÅ 2006 ref. 19 (I) fastställt att ingående skatt avseende avgifter till Stockholms fondbörs får anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. RR medgav därför avdragsrätt för den ingående skatten.

RR har bedömt, se RÅ 2006 ref. 19 (II), att ett bolags ingående skatt hänförlig till konsultkostnader i samband med ett offentligt uppköpserbjudande är avdragsgill. Kostnaderna, som avsåg rådgivning (bl.a. i form av värdering) till styrelsen och information till bolagets aktieägare, har av domstolen ansetts vara sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller.

Skatteverket har i skrivelse 2007-04-23, dnr 131 224115-07/111, bedömt att avdrag med ledning av RR-domarna (RÅ 2006 ref. 19 [I och II]) ska medges för ingående skatt på andra jämförbara kostnader som avser ett bolags aktiekapital m.m. Exempel på detta är kostnader vid inlösen av aktier, nedsättning av aktiekapitalet m.m. Avdrag ska också medges avseende framtagande av årsredovisning, genomförande av bolagsstämma, förande av aktiebok samt för kallelser och meddelanden till aktieägare och liknande åtgärder. Avdragsrätt föreligger även vid kostnader i bolaget som avser administration av vinstutdelning och genomförande av fondemission.

Avgifter som ett till VPC anslutet bolag erlägger vid emissioner och för annan hantering av den egna aktien bör också anses som sådana allmänna omkostnader i verksamheten som kan medföra avdragsrätt för ingående skatt.

Förvaltning av kommanditbolag

SRN har i ett förhandsbesked 2002-04-12 uttalat sig om avdragsrätten för ingående skatt belöpande på allmänna omkostnader i ett fall där sökanden dels bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet och dels deltog i förvaltningen av ett kommanditbolag under sådana förhållanden att sökanden inte kunde anses omsätta några tjänster i den delen. De allmänna omkostnaderna hänförde sig såväl till den del av sökandens verksamhet som medförde skattskyldighet som till de aktiviteter som inte innebar någon omsättning av varor eller tjänster. SRN uttalade, mot bakgrund av EG-domstolens praxis, att sökanden endast hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på de allmänna omkostnader som kunde anses hänförliga till den del av verksamheten som medförde skattskyldighet. RR har i RÅ 2004 not. 6 instämt i SRN:s bedömning att sökanden inte var berättigad till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader för deltagande i förvaltningen av kommanditbolaget. Skatteverket väckte i RR frågan om uttagsbeskattning av sökanden och en därav följande avdragsrätt för ingående skatt. RR prövade dock inte denna senare fråga eftersom den inte ställts i ansökan om förhandsbesked och frågan således inte blivit belyst i SRN.

Hemtjänster

Det förekommer att en arbetsgivare, för de anställdas räkning, köper s.k. hemtjänster, dvs. städning i hemmet etc. Arbetsgivaren står för kostnaden medan de anställda utnyttjar tjänsten som en personalförmån. Arbetsgivarens ingående skatt som belöper på anskaffning av sådana hemtjänster är inte avdragsgill eftersom det inte är fråga om förvärv i verksamheten utan för privat bruk hos den anställde (se RSV:s skrivelse 1998-11-20, dnr 10326-98/900). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlägga till företag som tillhandahåller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående skatten föreligger därför inte.

Personalvårds-kostnader

RSV har i skrivelse 1999-02-03, dnr 851-99/100, uttalat att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående skatt som avser personalvårdskostnader och gåvor av personalvårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställde vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses i skrivelsen är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen enligt 11 kap. 11 och 14 §§ IL, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor,

minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion. Se Skatteverkets meddelande SKV M 2007:32, avsnitten 3.5 och 3.7. Anledningen till detta synsätt beträffande avdragsrätten är att den här typen av kostnader utgör ett naturligt inslag i ett företags verksamhet samt att marknadsvärdet är begränsat.

Motion och friskvård

En arbetsgivare har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för sådan motion och annan friskvård som är skattefri för anställda vid inkomstbeskattningen. Detta gäller både om arbetsgivaren betalar kostnaden direkt till den som tillhandahållit tjänsterna och om den anställde gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning (se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111).

För avdragsrätt krävs alltid att den faktiska utgiften kan styrkas genom en faktura från den som har tillhandahållit tjänsterna. Kvittot eller handlingen som utgör faktura måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven på faktura enligt 11 kap. ML, med undantag av att den anställdes namn får stå på fakturan i stället för arbetsgivarens namn. Någon tvekan får inte finnas om att det är ett sådant förvärv som medför avdragsrätt i arbetsgivarens verksamhet. Om den anställde själv ska stå för en del av kostnaden räknas denna del inte som något förvärv för arbetsgivarens verksamhet.

I det fall arbetsgivaren lämnar en kostnadsersättning som ska täcka den anställdes kostnader för t.ex. deltagande i motion har arbetsgivaren inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på den anställdes utgift.

Hemdatorer

RR har, RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176, fastställt två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Av förutsättningarna för förhandsbeskeden fick det enligt SRN anses underförstått att de anställda fick använda datorutrustningarna på samma sätt som om de själva hade hyrt utrustningarna. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående skatt på sådan datorutrustning. SRN har vidare gjort den bedömningen att utlåning av hemdatorer till anställda mot bruttolöneavdrag får anses utgöra en del i avlöningsförmånerna och inte till någon del ett tillhandahållande mot vederlag i en yrkesmässig verksamhet.

RR har, RÅ 2004 ref. 112, bedömt avdragsrätten för den ingående skatt som belöpte på anskaffning av persondatorer m.m. som en arbetsgivare tillhandahöll sina anställda för användning främst i deras hem mot att de avstod från

övertidsersättning. I domskälen uttalar RR att när en persondator anskaffas för att placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för den ingående skatten, nämligen om det kan visas att den anställde ska använda datorn i sitt arbete. Mot bakgrund av att bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige och att denne i det aktuella målet inte kunde anses ha visat att den ingående skatt som dragits av avsåg anskaffningar för bolagets skattepliktiga verksamhet fann RR att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatten.

I skrivelse 1998-08-17, dnr 7115-98/900, har RSV redogjort för vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk.

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående skatt. Denna får i stället rekvireras i särskild ordning från Skatteverket, skattekontor 1 Linköping (se förordning [2002:831] om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt). Ekonomistyrningsverket (ESV) har rätt att meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av nämnda förordning. Enligt meddelade tillämpningsföreskrifter till förordningen ska rätten till kompensation för ingående skatt bedömas enligt mervärdesskattereglerna, med beaktande av de särskilda regler som gäller för statlig verksamhet. Då det i detta fall inte finns särskilda bestämmelser för statlig verksamhet har statliga myndigheter inte rätt att återfå mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

Beträffande kommuner (ej kommunala bolag) uttalar RSV följande i nämnda skrivelse.

I de fall en kommun bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML gäller ML:s allmänna regler för denna verksamhet.

Därutöver har en kommun efter ansökan rätt till ersättning från särskilda mervärdesskattekonton hos Riksgäldskontoret för ingående skatt som inte dragits av enligt ML (se lagen [2005:807] om ersättning för kommuner och landsting). I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk. Skatteverket, skattekontor Falun beslutar om utbetalning från nämnda konton.

RSV har i skrivelse 2002-03-25, dnr 2736-02/100, lämnat sin syn på en arbetsgivares skattskyldighet och avdragsrätt i samband med försäljning av hemdatorer. Av skrivelsen framgår att arbetsgivaren inte är skattskyldig vid försäljning av sådana datorer där avdragsrätt inte funnits vid anskaffningen. Undantag från skatteplikt gäller i dessa fall enligt bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML.

När det gäller datorer som arbetsgivaren hyrt under låneperioden och sedan köper från uthyrningsföretaget för att sälja dessa vidare är skattskyldigheten beroende av om försäljningen sker till marknadsvärdet eller inte. Sker försäljningen till ett pris som uppgår till lägst marknadsvärdet föreligger skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser och arbetsgivaren har då också rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på anskaffning av datorerna. Om försäljningspriset är lägre än marknadsvärdet får arbetsgivarens avsikt med förvärv och försäljning av datorerna anses vara att tillhandahålla personalen eller någon annan en förmån. Under sådana omständigheter kan försäljningarna inte anses ske inom ramen för arbetsgivarens yrkesmässiga verksamhet varför skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger. I dessa fall föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på inköp av datorerna från uthyrningsföretaget.

Jordbruksfastighet

KR i Jönköping har i dom 2007-08-29, mål nr 2169-06, ansett att en företagare (ägare till en jordbruksfastighet) inte visat att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som nedlagts i en dammanläggning och den eventuella omsättning som medför skattskyldighet i jord- och skogsbruket. Rätt till avdrag för ingående skatt förelåg därför inte.

Skatteverket har i skrivelse 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111, lämnat sin syn på avdragsrätt vid innehav av näringsfastighet. Se vidare avsnitt 7.3.1.

Mäklararvode vid fastighetsförsäljning

Kostnader för mäklararvode avseende försäljning av näringsfastighet får anses vara en allmän omkostnad för den verksamhet vari fastigheten ingått. I denna egenskap utgör således arvodet en kostnadskomponent för verksamheten. Avdragsrätt för den på mäklararvodet belöpande mervärdesskatten föreligger då i den mån fastigheten ingått i en verksamhet för vilken skattskyldighet förelegat. Om verksamheten endast delvis medför skattskyldighet ska avdraget för ingående skatt delas upp i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 13 och 14 §§ ML.

Avdrag kan således inte medges till den del arvodet avser stadigvarande bostad, t.ex. mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet, eller till den del fastigheten har använts i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Motsvarande gäller även i de fall en köpare av en fastighet har erlagt mäklararvode avseende en förvärvad mäklartjänst (jfr RSV:s skrivelse 2001-08-10, dnr 8325-01/100). Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, uttalat att den ingående skatt som avser en köpares mäklarkostnad ska fördelas på en avdragsgill respektive på en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Härvid bör beaktas att en ej färdigställd del av en byggnad som avses att hyras ut inte ingår i sådan verksamhet som medför skattskyldighet.

Verksamhetsöverlåtelser

RSV har i en skrivelse 2000-07-14, dnr 1803-00/100, besvarat frågan om avdragsrätt föreligger för ingående skatt som belöper på kostnader avseende sådan verksamhetsöverlåtelse som är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML. Grunden för detta undantag är närmast att betrakta som en av praktiska skäl betingad inskränkning i beskattningen. Det har vid dessa transaktioner bedömts som onödigt att ta ut skatt som normalt skulle bli avdragsgill ingående skatt för köparen. Mot denna bakgrund har ingående skatt på kostnader hänförliga till verksamhetsöverlåtelser ansetts vara avdragsgilla.

Vid de verksamhetsöverlåtelser där överlåtaren bedrivit en blandad verksamhet föreligger avdragsrätt för skälig andel av den ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 kap. 13 § ML.

Arbetsgivarorganisation

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 13 § IL inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer. Anledningen till förbudet är att en likformighet med vad som gäller för löntagare eftersträvats. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är belagd med mervärdesskatt bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Parkeringsverksamhet

RR har i två mål, RÅ 1996 not. 281 och RÅ 1998 not. 172, funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Se vidare avsnitt 19.4.5.

Rättegångskostnader

Om rättegångspart är skattskyldig till mervärdesskatt och målet rör den verksamhet som medför skattskyldighet föreligger

avdragsrätt för den mervärdesskatt som han blir debiterad av sitt ombud. Mervärdesskatten blir därmed inte en kostnad för honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte mervärdesskatt.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för mervärdesskatt utgör mervärdesskatten på ombudskostnaden en del av hans rättegångskostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta honom för hans rättegångskostnader bör vid beräkning av beloppet hänsyn tas till att mervärdesskatten är en kostnad för den vinnande parten i detta fall. Den förlorande part som har att utge ersättning till en ej skattskyldig vinnande part har inte rätt till avdrag för ingående skatt eftersom ersättningen inte grundar sig på något avtal mellan dessa parter om att tillhandahålla tjänster.

RSV har i en skrivelse 2002-08-15, dnr 4530-02/120, ytterligare belyst den mervärdesskatterättsliga bedömningen vid ersättning för rättegångskostnader.

Myndighetsutövning

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2003 not. 3, som innebär att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga.

Ideella föreningar – spelarförvärv m.m.

Av RÅ 2007 ref. 57 och Skatteverkets skrivelse 2008-05-12, dnr 131 133474-08/111, framgår att en ideell förening kan bli skyldig att betala utgående skatt för förvärv av tjänster från utlandet i vissa fall, även om verksamheten inte är yrkesmässig enligt bestämmelserna i 4 kap. 8 § ML, se vidare avsnitt 7.3.5. Rätt till avdrag för motsvarande belopp som ingående skatt föreligger dock endast i de fall förvärvet görs för en yrkesmässig verksamhet som föreningen bedriver och som medför skattskyldighet

Processkostnader i skatteärenden

Ingående skatt som hänför sig till ombuds- och övriga kostnader i samband med skatteprocesser avseende en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med företagets hela verksamhet att avdragsrätt föreligger. Dessa kostnader är av sådan karaktär att de kan uppstå oberoende av företagets eget initiativ och de kan ytterst leda såväl till att företaget kan behålla rörelsekapital som till att ytterligare skatt ska betalas eller möjligen återfås. Avdragsrätt gäller oavsett om kostnaderna avser mål eller ärende om mervärdesskatt eller andra indirekta skatter eller om

direkta skatter eller arbetsgivaravgifter. Som förutsättning för denna avdragsrätt gäller dock att skatteprocessen avser skatt som den skattskyldige har att betala med anledning av den verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. RSV har i skrivelse 2002-02-01, dnr 11756-01/110, ytterligare utvecklat grunderna för detta synsätt. Av nämnda skrivelse framgår vidare att det här angivna synsättet beträffande avdragsrätten för ingående skatt också bör gälla för ett företags andra kostnader avseende hanteringen av verksamhetens skatter, såsom kostnader i samband med deklaration eller betalning av skatt.

RR har, RÅ 2002 not. 200 angående ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt m.m., funnit att det inte fanns någon anledning att anta att ett skattskyldigt bolag inte skulle ha rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för den aktuella skatteprocessen.

KR i Sundsvall har i dom 2006-06-19, mål nr 2729-05, ansett att de kostnader för advokattjänster som ett bolag haft i en skatteprocess får anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör en del av kostnadskomponenterna för bolagets produktion. I målet hade inte framkommit annat än att den verksamhet som bolaget bedrev var fullt ut skattepliktig. Under dessa förhållanden hade bolaget rätt att dra av hela den ingående skatt som belöpte på advokatarvodet.

Frikraft

Av SRN:s förhandsbesked 2004-06-24 framgår att ett elproducerande företag har rätt till avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för leverans av s.k. frikraft. Avdragsrätten gäller enligt SRN oavsett om kraften är egenproducerad eller förvärvad från utomstående leverantör.

Utlägg m.m.

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten varför rätt till avdrag inte föreligger för den eventuella ingående skatt som ingår i utlägget. Av avsnitt 12 framgår vad som förstås med ett utlägg i ML:s mening samt vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för mervärdesskatt vid vidarefakturering, kostnadsfördelning och liknande transaktioner.

Konkursförvaltararvode

Har den verksamhet som en konkursgäldenär bedrivit medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska konkursboet till följd av att det inträtt som skattskyldig i gäldenärens ställe ha rätt till avdrag för ingående skatt för kostnaderna för att avveckla verksamheten. Även för vissa åtgärder som enbart blir aktuella när verksamheten avvecklas i en konkurssituation

kan kopplingen till den tidigare bedrivna verksamheten vara sådan att avdragsrätt föreligger eftersom kostnaderna som belöper på åtgärderna anses utgöra allmänna omkostnader i verksamheten. Avdragsrätt föreligger i sådant fall för mervärdesskatten på konkursförvaltararvodet i den mån verksamheten medfört skattskyldighet till mervärdesskatt.

Avser del av arvodet åtgärder som direkt går att hänföra till omsättning av olika tillgångar i verksamheten får en bedömning i stället göras enligt vad som annars gäller för avdragsrätt vid omsättning av en sådan tillgång.

Kostnader för åtgärder som konkursförvaltaren vidtar mot tidigare revisorer anses utgöra allmänna omkostnader för den tidigare verksamheten. Även kostnader som avser förvaltarens åtgärder mot tidigare styrelseledamöter avseende olovlig vinstutdelning kan anses utgöra allmänna omkostnader. Rätt till avdrag föreligger för den ingående skatten i den mån åtgärderna är hänförliga till den verksamhet som medför skattskyldighet.

Avdragsrätten för mervärdesskatt på konkursförvaltararvode belyses ytterligare i Skatteverkets skrivelse 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111.

Rivning, sanering

Skatteverket har i skrivelse 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111 uttalat att avdragsrätt kvarstår till dess en verksamhet helt har avvecklats. Detta gäller även för den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet.

Rivning och sanering av en fastighet sker ibland genom ett föreläggande från en kommun som ägaren ska följa. När fastighetsägaren måste vidta dessa åtgärder tar denne inte fastigheten i bruk för annan verksamhet utan åtgärderna blir ett led i att avveckla den tidigare bedrivna verksamheten. Har fastighetsägaren i ett sådant fall använt fastigheten i verksamhet som medfört skattskyldighet anser Skatteverket att avdragsrätten därför omfattar även mervärdesskatt som avser kostnader för avslutande av denna genom rivning av byggnaden och sanering av marken. Kostnaderna härför är konsumerade i den bedrivna verksamheten.

Bidrag kopplat till priset

Köparens avdragsrätt när bidrag direkt kopplat till priset på en leverans och bidraget därför ska ingå i beskattningsunderlaget belyses i Skatteverkets skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111. Se även avsnitt 16.4.3.

14.2 Särskilda avdragsregler

Huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML är kompletterad med flera specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11 och 13–16 §§ samt i 10 kap. 12 § ML.

14.2.1 Övertagen verksamhet

8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten. För avdragsrätt krävs att den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten.

14.2.2 Delägare i samfällighet

8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående skatt. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet, t.ex. jord- och skogsbruk. Avdraget får göras för den del av samfällighetens ingående skatt som motsvarar fastighetens andel av samfällighetens förvärv. Detta gäller enbart om det finns någon avdragsrätt för fastighetens användning i verksamheten. Avdrag för ingående skatt får inte göras om fastigheten är en stadigvarande bostad. I övrigt gäller allmänna regler för avdragsrätt.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående skatt. Anledningen är att föreningen vill att kostnaden för väghållning etc. relativt sett ska bli lika hög för de olika delägarna, oavsett om de är skattskyldiga enligt ML eller ej. En sådan inbetalning till föreningen utgör inte ingående skatt för delägaren och berättigar således inte till avdrag.

14.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning

8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML

Rätten till avdrag för ingående skatt tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för importhanteringen, antingen direkt eller via speditör Om den svenske kunden i dessa fall har betalat importmomsen, utan att själv ha varit skattskyldig för importen, har han

avdragsrätt för denna enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 3 p. ML. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om kunden själv hade varit skattskyldig för importen och att leverantören inte är skattskyldig enligt ML för annat än för importen.

Motsvarande avdragsrätt har den kund som har betalat ersättning för importmoms till den leverantör som varit skattskyldig för importen. Även i dessa fall förutsätts för avdragsrätt att den som betalat ersättningen hade haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen samt att leverantören inte är skattskyldig för annat än importen.

14.2.4 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för mervärdesskatt på förvärv inom landet, se avsnitt 15.

En speditör som för kunds räkning gör ett utlägg för ingående skatt i samband med import har inte avdragsrätt för ett sådant belopp eftersom det inte är fråga om skatt som belöper på ett förvärv i speditörens verksamhet. Avdragsrätt kan i stället föreligga hos speditörens uppdragsgivare.

Skatteverket har i skrivelse 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111, uttalat att en skattskyldig uppdragsgivare som anlitar ett indirekt ombud för att hos Tullverket infortulla förvärvade varor har avdragsrätt för den, i tullräkning till ombudet, påförda mervärdesskatten. Detta gäller under förutsättning att förvärven avser en verksamhet hos uppdragsgivaren som medför skattskyldighet och att såväl avdragsrätten för skatten som det indirekta ombudskapet kan styrkas.

RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1988 ref. 144, ansett att auktionsförrättare inte är berättigad till avdrag för importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten.

Särskilda frågor om avdragsrätt för importmoms vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter behandlas i avsnitt 33.5.2.

Skatteverket har i en skrivelse 2008-04-02, dnr 131 146431-08/111, behandlat frågan om avdragsrätt för importmoms när varor importeras för att repareras här i landet i vissa fall. Skatteverket anser att varor som importeras av någon annan än ägaren endast för att de ska repareras här i landet och därefter exporteras ut ur landet inte förvärvas för omsättning eller för användning som anläggningstillgångar i importörens verksamhet. Avdragsrätt föreligger därför inte för den mervärdesskatt som importören blir påförd vid import av sådana varor. När det gäller motsvarande import men för utförandet av en reparationstjänst inom ramen för ett av importören lämnat garantiåtagande får importen anses utgöra ett led i den ursprungliga omsättningen av varorna. Skatteverket anser därför att importören i dessa fall har avdragsrätt för den mervärdesskatt som denne blir påförd vid importen under förutsättning att importörens omsättning av varorna medför skattskyldighet.

För högt påförd importmoms

Det kan förekomma att det i efterhand visar sig att den importmoms som Tullverket debiterat i samband med import av varor till landet blivit påförd med för högt belopp. Fråga om återbetalning från Tullverket av den för högt inbetalda mervärdesskatten kan då uppkomma. Av 5 kap. 13 § tullagen (2000:1281) framgår emellertid att återbetalning inte sker av belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML eller som medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML. Avdragsrätt föreligger enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML för ingående skatt som hänför sig till import i verksamheten. Detta gäller även om sådan mervärdesskatt betalats till Tullverket med för högt belopp.

Dubbelbetalning pga. en speditörs konkurs

Om en skattskyldig köpare anlitar en speditör som betalningsansvarigt ombud och om speditören på grund av konkurs inte betalar importmomsen till Tullverket kan Tullverket kräva köparen på skatten. Om köparen då redan har betalat speditören leder detta till att köparen tvingas betala ett belopp motsvarande importmomsen två gånger.

Det förhållandet att Tullverket på grund av att skatten är obetald riktar sitt krav på köparen får endast anses innebära en påminnelse om att skatten är obetald. Det underlag, som den skattskyldige erhåller i samband med Tullverkets krav på betalning, medför inte förnyad avdragsrätt för importmoms. Kravet får i stället i sin helhet beaktas som en kostnad vid inkomstbeskattningen.

RR har haft att bedöma, RÅ 2004 not. 196, avdragsrätten för den importmoms som ett bolag på grund av en speditörs konkurs varit tvunget att betala dubbelt, nämligen först till speditören och sedan till Tullverket. RR fann att då bolaget haft rätt att dra av skatten redan vid den första betalningen och i enlighet härmed yrkat och medgetts avdrag kan inte ytterligare avdrag komma i fråga avseende samma import.

14.2.5 Köp av fastighet

8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML

En fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML, jfr avsnitt 6.6.2.2. Om en sådan fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som köper fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående skatt, jfr 8 kap. 19 § ML.

14.2.6 Koncerner

Slussningsregel

Inom en koncern förekommer det att verksamheten delas upp så att ett av företagen tillhandahåller skattefria tjänster, exempelvis finansieringstjänster eller lokaluthyrning, åt de andra företagen. Ingående skatt som avser inköp hänförliga till de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan, enligt 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, föras över till de skattskyldiga företag inom koncernen som förvärvar de skattefria tjänsterna (s.k. slussningsregel).

Tillämpning av slussningsregeln kan vara ett alternativ till att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, se vidare avsnitt 20.12.

Överföring är tillåten mellan ett svenskt moderföretag och helägda svenska dotterföretag samt mellan dotterföretagen. Med ett helägt dotterföretag förstås ett aktiebolag, vars aktier till mer än 90 % ägs av ett annat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag.

Storleken av det avdrag som får föras över till ett visst företag inom en koncern ska beräknas utifrån värdet av de tjänster som har tillhandahållits företaget. Om tjänster har tillhandahållits flera företag inom en koncern, får således inte hela avdraget flyttas över till endast ett av företagen.

Bestämmelsen om koncernslussning kan under vissa förutsättningar tillämpas redan innan en mervärdesskattefri fastig-

hetsupplåtelse påbörjas. Det måste för en sådan tillämpning kunna styrkas att den avsedda upplåtelsen kommer att ske till ett koncernföretag och att övriga villkor för att tillämpa regeln föreligger. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111.

Slussningsregeln är tillämplig bara inom en svensk koncern (dvs. mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag). Om ett svenskt moderbolag tillhandahåller ett utländskt dotterbolag tjänst, som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML, kan ingående skatt i anledning härav inte överföras till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska mervärdesskatt tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Mervärdesskatt ska därför inte tas ut (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

14.2.7 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML

Det förekommer att en skattskyldig som driver byggnadsrörelse och uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML för uttag av skattepliktiga tjänster i ett senare skede tar fastigheten eller lägenheten i anspråk för verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML har en sådan skattskyldig rätt till avdrag för den utgående skatt som denne redovisat eller ska redovisa för uttag av nämnda tjänster. Avdragets storlek bestäms av i vilken omfattning fastigheten eller lägenheten kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

Om avdrag erhållits enligt ovan för den s.k. uttagsmomsen och den skattskyldige senare kommer att använda fastigheten eller lägenheten, eller den del som berättigat till avdrag, i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, kan jämkning till den skattskyldiges nackdel av det medgivna avdraget komma att aktualiseras. I det fallet avdrag erhållits endast delvis för den s.k. uttagsmomsen på grund av delvis användning i skattefri verksamhet, och fastigheten eller lägenheten senare kommer att användas i större utsträckning i verksamhet som medför skatt-

skyldighet, kan eventuellt ytterligare avdrag erhållas inom ramen för jämkningsreglerna.

14.2.8 Avdragsrätt i samband med kost åt personal

Personalservering

Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför enligt 4 kap. 2 § ML skattskyldighet om värdet av kosten överstiger 30 000 kr. Driver arbetsgivaren serveringsrörelse eller annan skattepliktig verksamhet är han alltid skattskyldig för personalserveringen. Eftersom arbetsgivaren är skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror. Avdragsrätt föreligger dock inte i fråga om driftbidrag till utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Se vidare avsnitt 31.

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2008 not. 76, har RR i likhet med SRN ansett att sökandebolaget inte har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv för personalmatsalar. Bolaget har personalmatsalar för anställda inom sin arbetsplats. Personalserveringen drivs av fristående entreprenör. Bolaget har kostnader för de lokaler som inrymmer personalmatsalarna. Sökanden anförde att området inte kan beträdas av utomstående. Vidare anfördes att verksamheten som bolaget bedriver kräver att personal finns tillgänglig dygnet runt och bolaget måste av denna anledning tillhandahålla personalen möjlighet att äta. Bolaget hänvisade bl.a. till domen i mål C-258/95, Fillibeck. SRN ansåg att bolagets verksamhet inte kan anses bedriven under sådana särskilda förhållanden att det fordras att bolaget självt ombesörjer att de anställda har tillgång till personalmatsalar. Förvärven är därför enligt nämndens mening inte hänförliga till den av bolaget bedrivna verksamheten för att användas eller förbrukas i denna utan får i allt väsentligt anses tillgodose de anställdas privata konsumtion. Rätt till avdrag ansågs därför inte föreligga.

Anställds kost vid tjänsteresor

Avdragsrätt föreligger inte för den ingående skatt som belöper på en arbetsgivares kostnad för en anställds kost i samband med endagsförrättningar eftersom en sådan kostnad är arbetstagarens personliga levnadskostnad. Detta gäller även om måltidskostnaden är avdragsgill vid inkomstbeskattningen. När det gäller motsvarande kostnad i samband med flerdygnsförrättningar föreligger avdragsrätt för den ingående skatt som kan anses belöpa på den anställdes ökning av levnadskostnaderna på grund av förrättningen. Detta under förutsättning att det är fråga om arbetsgivarens kostnad och att arbetsgivaren

kan styrka avdragsrätten enligt vad som framgår av 8 kap. 5 § ML, se vidare avsnitt 14.5. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställde bör de av Skatteverket fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst kunna tillämpas. Detta innebär att det enbart är den ingående skatten på kostnaden utöver schablonvärdet som medför avdragsrätt.

14.2.9 Finansieringsföretag

8 kap. 11 § ML

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående skatt för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid sitt förvärv av varan. Denna avdragsrätt förutsätter att varan ursprungligen inte sålts med tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock dessa särskilda bestämmelser om VMB i 9 a kap. ML bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jämför avsnitt 33 och 3 kap. 24 § 3 st. ML. Vid köp av fordringar har finansieringsföretaget inte någon avdragsrätt.

I fråga om handel med s.k. leasingstockar föreligger skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt för förvärvaren i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

14.2.10 Avdragsrätt vid skada

Båda skattskyldiga
8 kap. 3 § 2 st. ML

I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser den verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälper skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för mervärdesskatten avseende detta. Avdrag får då göras antingen för den mervärdesskatt som belöper på kostnader för materialinköp, dvs. ej för värdet av eget arbete, eller för den mervärdesskatt som debiteras av den anlitade uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för mervärdesskatten till kostnaden exklusive mervärdesskatt för skadans avhjälpande. Den ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive mervärdesskatt.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälper skadan, får han göra avdrag för mervärdesskatten

som belöper på kostnaden för avhjälpandet. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpa skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska faktiskt avhjälpa skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive mervärdesskatt.

Skadevållande skattskyldig

I det fall endast den skadevållande är skattskyldig har han samma avdragsrätt som beskrivits i föregående stycke när han själv eller genom annan avhjälper skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan mervärdesskatt.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpa skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta mervärdesskatt. Den skadelidandes kostnad omfattar ju här även mervärdesskatten.

Skadelidande skattskyldig

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälper skadan, har han avdragsrätt för mervärdesskatten belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan mervärdesskatt.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpa skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta mervärdesskatten, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

Självrisk vid säljares reparation

Det förekommer att säljare avtalar med ett försäkringsbolag om försäkring för varje såld vara. Premien ingår i försäljningspriset, men utgör inte någon synlig del för kunden. Vid skadefall reparerar säljaren varan mot att kunden betalar en självrisk. Försäkringsbolaget ersätter säljaren för kostnaden för det material som går åt vid reparationen. Säljaren har rätt till avdrag för mervärdesskatten på materialet. Säljaren ska redovisa utgående skatt på självriskbeloppet (RSV/FB Im 1985:5).

Personbil

Om ett försäkringsbolag ska betala ut en ersättning till en skadelidande för inköp av en personbil, och den skadelidande inte har avdragsrätt för mervärdesskatten, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket har i en skrivelse 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111, uttalat att en bilverkstad ska ta ut mervärdesskatt på ersättning som den erhåller för reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som

inbyte vid köp av annan bil. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras till den som ägde bilen vid skadetillfället eller till dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs.

Om den som ägde bilen vid skadetillfället inte är skattskyldig till mervärdesskatt och därför saknar avdragsrätt för ingående skatt uppgår dennes kostnad för att avhjälpa skadan till ett belopp inklusive mervärdesskatt.

I samband med biluthyrning kan det inträffa att hyresmannen orsakar en kollision. Genom trafikförsäkringen ersätts reparationen av skadorna på motpartens bil. Uthyraren har därvid inte någon avdragsrätt för mervärdesskatten på reparationskostnaderna. Det är alltså hyresmannen som varit vållande gentemot tredje part. Däremot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

14.2.11 Avdragsförbud

14.2.11.1 Personbilar

8 kap. 15–16 §§ ML

Den som driver annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran, transport av avlidna, återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller körkortsutbildning som medför skattskyldighet har inte rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av en personbil. Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig personbefordran (jfr 3 kap. 5 § 2 st. ML).

Rätten till avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 %.

Rätt till avdrag föreligger för all ingående skatt på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten.

Se närmare om personbilar i avsnitt 23.

14.2.11.2 Stadigvarande bostad

8 kap. 9 § 1 st. 1 p. och 10 § ML

Ingående skatt som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av. Enligt 8 kap. 10 § ML gäller dock inte avdragsförbudet för skatt hänförlig till förvärv eller import för att utföra sådana tjänster som uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 eller 8 § ML även om fråga är om stadigvarande bostad. Avdragsförbudet gäller inte heller skatt

på jordbruksarrende, även till den del arrendet avser värde av bostad.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. i de fall mervärdesskattepliktig verksamhet bedrivs helt eller delvis i en byggnad som anses utgöra stadigvarande bostad och för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder (se dock jordbruksarrende ovan). Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer och dylikt, utan även sådant som har en anknytning till det stadigvarande boendet. På grund härav medges inte avdrag för mervärdesskatt på vatten- och avloppsinstallationer m.m. som betjänar en bostad. Om sådana installationer är gemensamma för både boendet och t.ex. en mjölkproduktion får den ingående skatten dras av endast till den del den avser mjölkproduktionen. Som ytterligare exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

Byggnadens karaktär

Det kan i många fall uppkomma tveksamheter om vad som förstås med en stadigvarande bostad. Som regel avses därmed en fastighet eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. Detta innebär att en mangårdsbyggnad som används som fritidshus inte berättigar till avdrag. Det är byggnadens karaktär som i första hand är avgörande. Det måste härvid ske en helhetsbedömning av karaktären på byggnaden med avseende bl.a. på dess konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

Byggnadens användning

Att även en byggnads användning i vissa fall kan ha betydelse vid bedömningen av om den omfattas av avdragsförbudet eller ej framgår också av några av nedan återgivna domar. Av avgöranden i SRN och RR framgår att en stuga respektive lägenheter som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Så kan också vara fallet enligt nedanstående RR-domar när en del av en stadigvarande bostad används i en verksamhet och den delen är klart avskild från bostadsdelen i övrigt och dessutom är särskilt anpassad för den bedrivna verksamheten.

Anpassad och avskild

RR har i två mål, RÅ 2003 ref. 100 I och II, bedömt att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även om den aktuella byggnadens karaktär är en bostad. Av domskälen i RR:s båda avgöranden framgår följande:

> ”Enligt Regeringsrättens mening måste avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad i vissa fall kunna medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta bör vara fallet då byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende bör inte medföra ett annat synsätt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste vara avgörande.”

Det ena målet, RÅ 2003 ref. 100 (I), gällde ett bolag som uppförde ett småhus i två våningar. I byggnaden skulle inredas fyra kontorsarbetsplatser och bolaget skulle disponera möteslokaler. Det skulle vidare finnas ett pentry i byggnaden och en videokonferensanläggning skulle installeras. Bolaget uppskattade att 30 % av bostadsytan skulle användas för kontorets räkning. En för bostad och kontor gemensam entré skulle användas. RR konstaterade att några specialarrangemang i form av särskild utrustning eller anpassning inte planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten samt att det inte heller framstod som klart vilka delar av bostaden som skulle användas för verksamheten. Då några utrymmen i byggnaden inte inrättats och klart avskilts för något annat ändamål än stadigvarande bostad ansåg RR att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML var tillämpligt för hela byggnaden.

RR anger dessutom i domskälen i detta mål att enbart det förhållandet att utrymmen i en byggnad inrättad som stadigvarande bostad används som arbetsrum i en näringsverksamhet inte kan medföra att dessa utrymmen i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra annat än del av den stadigvarande bostaden.

Det andra målet, RÅ 2003 ref. 100 (II), avsåg ett bolag som genomfört en renovering av ett småhus i tre plan. Bolagets ägare med familj bodde i byggnaden. På det nedre planet i byggnaden fanns en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Denna del, som hade egen entré, bestod av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Teknisk utrustning hade installerats för en kostnad av ungefär 100 000 kr. Då det inte framkommit att denna del av byggnaden användes för annat än kontorsverksamheten och då den var helt avskild från byggnaden i övrigt fann RR att den delen av byggnaden inte skulle anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Rätt till avdrag förelåg därför enligt RR

för den ingående skatt som hänförde sig till den del av byggnaden där verksamheten bedrevs.

Mot bakgrund av innehållet i dessa båda RR-avgöranden har Skatteverket i skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, redogjort för sin syn på tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Av skrivelsen framgår att den ”anpassning för verksamheten” som krävs för avdragsrätt är att den byggnad eller byggnadsdel där verksamhet bedrivs tillförts sådan utrustning, tekniska och sanitära installationer, inredning m.m. som är normalt för den typ av verksamhet som bedrivs. För att kravet på ”klart avskild” verksamhetsdel dessutom ska vara uppfyllt får inte verksamhetsdelen vara en del av bostadsutrymmet exempelvis genom att det finns en gemensam entré eller det i övrigt framstår som om bostads- och verksamhetsdelarna är integrerade med varandra i den meningen att de kan användas som en enhet.

I det följande lämnas några exempel på avgöranden från kammarrätterna som, mot bakgrund av de refererade RR-domarna, belyser tillämpningen av avdragsförbudet i olika situationer då en byggnad används såväl för bostadsändamål som i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Frisersalong i källare

KR i Göteborg har i dom 2004-09-09, mål nr 3824-04, instämt i länsrättens tidigare bedömning av att en frisersalong som var inrymd i en källare inte omfattades av avdragsförbudet eftersom den anpassats för verksamheten samt att den klart avskiljts från bostadshusets bostadsdel. Källarlokalen uppgavs vara specialinredd för frisörverksamheten och hade separat ingång, särskild ventilationsanläggning samt en särskild branddörr som avskiljde lokalen från den övriga källaren. Vatten och avlopp hade dragits till schamponeringsstolar.

Lägenhet med kontorsinredning

KR i Sundsvall har i dom 2004-10-27, mål nr 1110-03, bedömt att en ombyggd lägenhet som användes som kontor utgjorde stadigvarande bostad i ML:s mening och att avdragsförbudet därför var tillämpligt. Lägenheten bestod av tre rum, dusch, toalett och ett normalkök och var inredd med kontorsmöbler. Källaren i byggnaden användes som lager, förråd och verkstad för verksamheten. Anpassning av lokalerna för verksamheten hade skett genom dragning av extra el- och dataledningar samt genom förbättrad belysning. Företagsledaren hade varit folkbokförd på lägenhetens adress under viss tid. KR fann vid en samlad bedömning att lägenheten var att betrakta som stadigvarande bostad.

Gemensamma utrymmen

KR i Stockholm har i dom 2005-05-30, mål nr 2592-04, instämt i länsrättens bedömning att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatt som avsåg en byggnad där ett bolag för sin verksamhet disponerade större delen av bottenvåningen i en tvåvånings byggnad. I övrigt beboddes byggnaden av en styrelseledamot i bolaget. Av omständigheterna i ärendet framgick dessutom att vissa av utrymmena i byggnaden var gemensamma för verksamheten och för det privata boendet.

Avskild vindslokal

KR i Stockholm har i dom 2005-09-02, mål nr 7079-03 m.fl., bedömt att en ombyggd vindslokal var helt avskild från byggnaden i övrigt och att inte annat framkommit än att vindsutrymmet användes för kontorsverksamhet. Till följd härav ansåg KR att vindslokalen inte omfattades av avdragsförbudet. Lokalen var helt åtskild från husets övriga lägenheter och belägen på ett eget våningsplan. Den hade separat ingång från trapphuset utan någon övrig förbindelse med någon annan del av huset. Fyra personer hade sin permanenta arbetsplats i lokalen som saknade kök men var utrustad med ett pentry på ca 1 kvm. I övrigt var lokalen anpassad för verksamheten med tre arbetsstationer med datorer och bredbandsuppkoppling samt hade förvaringssystem för kontor och konferensutrustning.

SPA

KR i Sundsvall har i dom 2007-08-29, mål nr 960-06 och 962-06, bedömt att ett ombyggt förråd, bastu och garage som låg cirka två meter från bostadshuset inte var så klart avskild eller så särskilt anpassad att avdragsrätt förelåg. Förrådet byggdes om till en SPA-del med bastu, bubbelpool, dusch, wc och omklädningsrum. Vid sidan av den ursprungliga byggnaden, närmast garagedelen, byggdes en carport med en sådan takkonstruktion att en övervåning med konferensdel rymdes.

Samlad bedömning

Av redovisad praxis från kammarrätterna framgår att domstolarna, för att avgöra om en byggnadsdel omfattas av avdragsförbudet eller inte, gjort en samlad bedömning av samtliga omständigheter i de enskilda fallen. Vid denna bedömning har omständigheter såsom byggnadens karaktär, verksamhetsdelens avskildhet, omfattningen av särskild verksamhetsanpassning samt byggnadens användning haft särskild betydelse.

Servicelägenheter Gruppbostäder

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 1993 ref. 30, där en kommun inte medgavs avdragsrätt för ingående skatt som belöpte på servicelägenheter och gruppbostäder. De aktuella bostäderna uppläts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostads-

marknaden och bedömdes därför omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Äldreboende i lägenheter

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 1997 not. 245, angående fråga om vad som är att anse som stadigvarande bostad. Ansökan gällde ombyggnaden av ett ålderdomshem till lägenheter. I byggnaden skulle även ingå t.ex. trapputrymmen, vindskontor, förråd, personalutrymmen och lokaler för gemensamma aktiviteter. Elva av lägenheterna skulle användas för s.k. korttids- och växelboende. SRN:s majoritet anförde följande:

> ”Samtliga de bostäder som avses i ärendet och förhållandena i övrigt är, såvitt är av betydelse för den nu aktuella prövningen, enligt nämndens mening så likartade med dem som förelåg i det tidigare förhandsbeskedet (anm. RÅ 1993 ref. 30) att det inte finns skäl att i det aktuella ärendet göra en annan bedömning. Den omständigheten att elva lägenheter ska användas för korttidsboende bör enligt nämndens mening inte ha någon betydelse för bedömningen av dessa lägenheters karaktär, eftersom de synes inrättade på samma sätt som de lägenheter som ska användas för mer permanent boende. Samtliga de med ansökningen avsedda lägenheterna och de utrymmen som får anses höra till lägenheterna får därför anses som stadigvarande bostäder för vilka den ovannämnda inskränkningen i rätten till avdrag för ingående skatt gäller.”

Övrigt äldreboende

KR i Göteborg har bl.a. i dom 2001-10-18, mål nr 636-2000, bedömt att vid äldreboende i vad som tidigare benämndes sjukhem eller ålderdomshem bör utgångspunkten vid bedömningen av om äldreboendet sker i en stadigvarande bostad eller inte vara den standard som ifrågavarande boende har. Härvid bör enligt KR beaktas om det finns tillgång till för en stadigvarande bostad normala funktioner såsom kokmöjligheter och sanitär utrustning. KR hänförde också i förekommande fall en viss del av s.k. gemensamma ytor till stadigvarande bostad.

Elevhem

KR i Jönköping har i dom 2002-10-11, mål nr 540-1999, bl.a. bedömt om ett elevhem är att betrakta som stadigvarande bostad eller ej enligt ML. Rummen på elevhemmet saknade såväl matlagningsmöjligheter som sanitär utrustning och hade således en lägre standard än vad bostäder på den öppna bostadsmarknaden har. KR yttrade i domskälen att när det gäller boende på elevhem får standarden anses underordnad

användningssättet vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad eller ej. Eftersom eleverna stadigvarande bodde på elevhemmet fann domstolen att boendet var att hänföra till begreppet stadigvarande bostad och medgav således inte avdrag för den på elevhemmet belöpande ingående skatten. Efter överklagande av domen har RR beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

I ett förhandsbesked 2004-05-11 har SRN ansett att ett elevhem som hyrdes ut till en kommun inte utgjorde stadigvarande bostad utan hade en sådan anknytning till den av kommunen bedrivna undervisningsverksamheten att byggnaden ansågs utgöra en integrerad del i verksamheten.

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, belyst skatteplikten för mervärdesskatt vid tillhandahållande av logi i elevhem och vid uthyrning av elevhem till en kommun.

Uthyrningsstuga

SRN har i ett förhandsbesked 2000-10-04 bedömt avdragsrätten för ingående skatt avseende anskaffning av en sommarstuga som ett bolag avsåg att hyra ut. Det var fråga om två olika uthyrningssituationer. Den första situationen avsåg långtidsuthyrning av stugan till andra företag som i sin tur skulle nyttja stugan för att bedriva korttidsuthyrning. SRN ansåg här att bolaget hade avdragsrätt för ingående skatt på anskaffnings- och driftkostnader avseende stugan under förutsättning att bolaget av skattemyndigheten förklarats frivilligt skattskyldigt för mervärdesskatt för den aktuella uthyrningen.

Den andra situationen som SRN tog ställning till i förhandsbeskedet gällde korttidsuthyrning som avsågs bedrivas av sökandebolaget i egen regi. Först konstaterade nämnden att stugan i detta fall skulle anses använd i verksamhet som enligt ML utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Även här ansåg sedan SRN att bolaget hade avdragsrätt för den ingående skatt som belöpte på anskaffnings- och driftkostnader för stugan.

I sin motivering beträffande avdragsrätten yttrade nämnden att ”en fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utgör enligt nämndens mening inte stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende”. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtidsuthyrning att enbart det förhållandet att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten inte bör medföra att stugans mervärdesskatterättsliga karaktär bör vara

en annan än i det fall bolaget självt hyr ut stugan för korttidsboende.

En uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet har således av SRN inte ansetts utgöra stadigvarande bostad.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, belyst flera mervärdesskatterättsliga frågeställningar i samband med uthyrning av tillfällig bostad i rum och stugor.

Lägenheter

RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2002 not. 174, bedömt frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. RR, som fastställde förhandsbeskedet, angav att fastighetsägaren har avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på kostnader för anskaffning och drift av de aktuella lägenheterna under förutsättning att denne var frivilligt skattskyldig enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. En lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet används inte för permanent boende och utgör därmed inte stadigvarande bostad i ML:s mening.

Skatteverket har i skrivelse 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111, ansett att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som avser en bostadsrättsförenings upplåtelse av en bostadsrättslägenhet som nyttjas av bostadsrättshavaren enligt vissa samägarvillkor under en vecka varje år på obegränsad tid, eftersom denna upplåtelse är en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML (se vidare avsnitt 19.3.1).

Företagsbostäder

RR har, RÅ 2002 not. 175, i ett förhandsbeskedsärende ansett att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på bl.a. ombyggnad av lokaler till lägenheter för användning i en hotelliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelser av s.k. företagsbostäder. RR bedömde att verksamheten var skattepliktig för mervärdesskatt eftersom det var fråga om rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Eftersom sökanden således ansågs vara skattskyldig för mervärdesskatt för verksamheten ansåg RR att avdragsrätt förelåg för den ingående skatt som hänförde sig till utgifter för ombyggnad och drift till den del fastigheten användes för denna verksamhet. Se även RÅ 2002 ref. 67 med samma utgång.

Tröskelboende

RR har fastställt ett förhandsbesked, RÅ 2005 not. 78 där SRN funnit att ett företags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning som s.k. tröskelboende utgjorde en ej skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Av motiveringen i förhandsbeskedet framgår att SRN ansåg att bostadsmodulerna utgjorde stadigvarande bostäder.

Tillfälligt boende

RR har fastställt utgången i ett förhandsbesked, RÅ 2005 ref. 34, där SRN bedömt att ett företag, som hyr en byggnad för användning som tillfällig bostad åt sina anställda när de genomgår internutbildning, har avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv för byggnaden. Av skälen för RR:s avgörande framgår bl.a. följande: ”Den av bolaget förhyrda fastigheten innehåller, förutom vissa gemensamhetsutrymmen, 18 bostadslägenheter som används för korttidsboende i samband med personalutbildning. Ingen del av fastigheten används på ett sådant sätt att personalen därigenom bereds ett boende som för dem kan ersätta en stadigvarande bostad. Den nuvarande användningen uppges vara av mer permanent karaktär, och vissa ombyggnader av fastigheten har skett för att anpassa denna till verksamheten. Mot den nu angivna bakgrunden finner RR att bolagets förvärv för det aktuella korttidsboendet inte kan anses avse sådan stadigvarande bostad som enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML utesluter avdragsrätt.”

Bostadsanpassningsbidrag

I flera KR-domar, bl.a. KR i Göteborgs dom 2001-10-18, mål nr 6711–6714-2000, har den mervärdesskatt som belöper på kommunernas kostnader för s.k. bostadsanpassningsbidrag bedömts omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. KR anger i den här nämnda domen att oavsett om det är kommunen genom en entreprenör eller den enskilde som i praktiken utför åtgärden är det fråga om åtgärder som vidtas i enskilda personers privatbostäder. De aktuella åtgärderna omfattas därför av avdragsförbudet.

14.2.11.3 Representationskostnader

Rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation grundar sig enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML på vad som gäller vid inkomstbeskattningen (16 kap. 2 § IL).

14.2.11.4 Vissa varuleveranser till fartyg

Enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § 3 st.

ML. Avdragsförbudet gäller leverans av vissa slags varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland. Se vidare avsnitt 9.7.3.

14.2.12 Bidragsfinansierade verksamheter

Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger.

Som exempel kan nämnas lokaliseringsstöd eller sådant bidrag som vägsamfälligheter mottar för hållande av väg.

Ytterligare ett exempel ges i RÅ 1973 not. A13 (RSV Im 1973:13), där det var fråga om uppförande av en hotellanläggning och kostnaderna för uppförandet delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde inte någon begränsning av avdragsrätten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1998-04-27 att avdragsrätt förelåg för den ingående skatt som hänförde sig till förvärv där kostnaderna för förvärven täcktes av från skatteplikt undantagna medel och anslag. SRN bedömde att företagets verksamhet var av enhetlig beskaffenhet samt att inte mer än en verksamhet kunde anses föreligga enbart på grund av att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcktes av anslag m.m. Efter överklagande av RSV avseende avdragsrätten har RR meddelat beslut, RÅ 1999 not. 282, och härvid undanröjt SRN:s förhandsbesked samt avvisat ansökningen.

Med anledningen av utgången i detta förhandsbeskedsärende har RSV i skrivelse 2000-05-05, dnr 5056-00/110, uppgivit att verket vidhåller sin uppfattning att avdragsrätt endast föreligger för den ingående skatt som kan hänföras till anskaffningar för den affärsmässiga konsultverksamheten men inte för den del av verksamheten där kostnaderna täcks av från skatteplikt undantagna medel och anslag.

Bidragsfinansierad verksamhet

KR i Göteborg har i dom 2001-06-11, mål nr 8366-1998, bedömt avdragsrätten för ingående skatt för ett bolag där intäkterna i huvudsak bestod av bidrag från ägarna, staten och landstinget, och från andra offentliga organ. Dessa bidrag utgjorde en förutsättning för att bolaget skulle kunna fullgöra sitt s.k. ägaruppdrag som innebar tillhandahållande av tjänster utan ersättning. KR menade att denna del av bolagets verksamhet var klart särskiljbar från övrig verksamhet – konsulttjänster mot ersättning – och att den därför skulle brytas ut och

ses som en särskild ”icke ekonomisk aktivitet” som inte omfattades av mervärdesbeskattningen. KR ansåg att innebörden av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är i ett sådant här fall att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser anskaffningar direkt hänförliga till tillhandahållande av tjänster utan ersättning och att avdragsrätten för ingående skatt som avser anskaffningar som är gemensamma för bolagets alla aktiviteter är begränsad till den andel av den ingående skatt som kan hänföras till aktiviteten konsulttjänster mot ersättning. Domen har överklagats, men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i dom 2007-05-08, mål nr 1492-06 och 1493-06, ansett verksamhet i projekt som finansierats med bidrag i huvudsak från EU och andra offentliga organ faller utanför mervärdesskattens område och bidragen är därmed undantagna från mervärdesbeskattning. De angivna projekten är klart särskiljbara från den utåtriktade konsultverksamheten och ska med utgångspunkt i mervärdesskattedirektivets regler brytas ut och ses som en icke ekonomisk del som över huvud taget inte omfattas av mervärdesbeskattningen. Avdragsrätt föreligger därför inte för ingående skatt som är direkt hänförlig till de bedrivna projekten.

EU-bidrag

Angående rätten till avdrag för ingående skatt i EU-bidragsfinansierad verksamhet anser Skatteverket att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som avser förvärv inom ett projekt, som helt eller delvis finansieras med bidrag från EU, om dessa förvärv sedan genererar omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet. Detta under förutsättning att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan förvärven i fråga och den omsättning som medför skattskyldighet.

Avdragsrätt föreligger inte för ingående skatt på förvärv som direkt hänför sig till intäkter som inte utgör omsättning enligt ML, exempelvis EU-bidrag. Sådana intäkter faller utanför ML:s tillämpningsområde och saknar därför samband med systemet för avdragsrätt, jfr bl.a. EG-domarna 89/81 Hong Kong Trade, C-333/91 Sofitam punkt 13 samt C-142/99 Floridienne och Berginvest, punkt 21.

För gemensamma förvärv som är hänförliga till både omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet och intäkter som inte utgör omsättning enligt ML ska en uppdelning av den ingående skatten göras. Avdragsrätt föreligger endast till den del den ingående skatten direkt hänför sig till

omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § 1 st. ML.

Att avdragsrätt inte ansetts föreligga för den ingående skatt som belöper på allmänna omkostnader hänförliga till aktiviteter som inte omfattas av mervärdesskattesystemet framgår av förhandsbeskedsärendet RÅ 2004 not. 6. Se vidare avsnitt 14.1.2.

En individuell prövning ska därför göras hos bidragsmottagaren vad gäller frågan hur mottagande av bidrag från EU och offentlig medfinansiering påverkar avdragsrätten för ingående skatt på förvärv hänförliga till de aktiviteter som bedrivs inom ett projekt. Huruvida bidragsmottagaren är registrerad till mervärdesskatt eller inte vid tidpunkten för ansökan om sådana bidrag saknar betydelse.

Skatteverket har i skrivelse 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111, bl.a. behandlat frågan om avdragsrätt för ingående skatt vid mottagande av bidrag (stöd) från strukturfonderna och offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU. Bidragen utgör i normalfallet inte någon omsättning för mottagaren. Bidragens storlek bestäms av bl.a. avdragsrätten för ingående skatt på förvärv som är hänförliga till de aktiviteter som ska utföras inom det projekt som bidraget avser. För avdragsrätt krävs att förvärven kan hänföras till omsättningar som medför skattskyldighet. Om omsättning saknas i ett projekt har en deltagare inte avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt i annat fall än då aktiviteterna i projektet har ett direkt och omedelbart samband med annan av denne bedriven verksamhet som medför sådan rätt. Om en mottagare av bidrag till ett projekt i sin tur utger bidrag åt annan eller om projektdeltagare gör insatser i projektet får på motsvarande sätt i de enskilda fall en bedömas om omsättningar föreligger i dessa led. Skrivelsen innehåller också ett antal exempel där bl.a. avdragsrätten för ingående skatt i EU-bidragsfinansierade verksamheter belyses.

Stimulans av nyföretagande

Det finns ett antal stiftelser, föreningar, bolag m.fl. som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av nya företag genom att erbjuda gratis information och rådgivning till nya företagare. Verksamheterna finansieras i regel med bl.a. sponsorintäkter och avgifter. Skatteverket har i skrivelse 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, belyst vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för dessa företag.

Av skrivelsen framgår att skattskyldigheten och avdragsrätten avseende mervärdesskatt ska bedömas för varje sådan förening, stiftelse m.m. för sig.

Om omsättning sker av t.ex. reklamtjänster åt sponsorerna eller om konsulttjänster, undervisning m.m. tillhandahålls mot ersättning uppkommer skattskyldighet till mervärdesskatt i verksamheten. Motsvarande avdragsrätt för ingående skatt erhålls då.

I vissa fall bedrivs härutöver rådgivning, projektverksamhet m.m. utan andra inkomster än särskilda bidrag från staten, kommuner eller EU så att någon omsättning inte uppkommer. Avgörande för avdragsrättens omfattning är då om det som på detta sätt finansieras genom bidrag ingår i den övriga verksamheten eller utgör en särskild verksamhet eller del av verksamhet som inte omfattas av mervärdesbeskattningen.

14.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron

Öresundsbron

Genom ett särskilt avtal (SFS 2000:142) mellan Danmark och Sverige regleras bl.a. avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på passageavgiften vid överfart över Öresundsbron.

Den mervärdesskatt som tas ut på broavgiften ska fördelas lika mellan Danmark och Sverige.

Företagare som är skattskyldiga för mervärdesskatt i Sverige har enligt avtalet och i överensstämmelse med de svenska mervärdesskattereglerna avdragsrätt för hela den på broavgiften belöpande mervärdesskatten, detta trots att hälften av den utgående skatten tillfaller Danmark. På motsvarande sätt har företagare som är skattskyldiga i Danmark avdragsrätt i enlighet med de danska reglerna.

För utländska företag som varken är skattskyldiga för mervärdesskatt i Danmark eller i Sverige gäller att återbetalning av såväl dansk som svensk mervärdesskatt avseende broavgiften kan ske efter ansökan hos Skatteverkets utlandsenheter.

14.3 Korrigering

14.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand, se avsnitt 11.8.

14.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Hur mervärdesskatt ska redovisas då en vara som sålts på avbetalning återtas framgår av avsnitt 11.10.1.

14.3.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående skatt ska hanteras när det uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 11.9 och 17.4.5.

14.4 Blandad verksamhet m.m.

14.4.1 Allmänt

Blandad verksamhet innebär att verksamheten innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet. Detta medför att utgående skatt ska redovisas endast för den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten. Avdragsrätten för ingående skatt, som regleras i 8 kap. 13–14 §§ ML, är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9 eller 11–12 §§ ML jämställs här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Vid förvärv av varor och tjänster som endast delvis ska användas inom ramen för den ekonomiska verksamheten, dvs. inte i en s.k. blandad verksamhet, gäller i vissa delar andra principer för att fastställa avdragsrätten än vad som framgår av detta avsnitt. Se vad som sägs om förvärv delvis för verksamheten i avsnitt 14.1.2.

Beträffande den utgående skatten gäller enligt 7 kap. 7 § ML att, om ett åtagande innehåller både prestationer som medför skattskyldighet och prestationer som inte medför skattskyldighet, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Ytterligare bestämmelser om avdragsrätt vid blandad verksamhet finns i mervärdesskattedirektivets artiklar 173.2, 174 och 175.

14.4.2 Avdragsrätten

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t.ex. hos ett utbildningsföretag med omsättning av tjänster som är

både skattepliktiga och skattefria, ska avdraget för ingående skatt delas upp enligt följande.

Fullt avdrag

– Fullt avdrag medges för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall (8 kap. 3 § ML).

Inget avdrag

– Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Gemensamma förvärv

– För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

– Ingående skatt avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML).

– Om mer än 95 % av verksamhetens totala omsättning medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får ingående skatt som inte överstiger 1 000 kr för ett visst gemensamt förvärv dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML).

Blandade förvärv

Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående skatt efter skälig grund kan komma i fråga. Den första tar sikte på det fallet att förvärvet i sig inte berättigar till avdrag. Om t.ex. en lantbrukare förvärvar ett parti takplåt avsedd för såväl bostadsbyggnad som ekonomibyggnader måste den ingående skatten på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jämför avsnitt 14.1.2.

Fördelnings-grunder

Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen, ianspråk-

tagna utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jämför avsnitt 22 om jämkning av ingående skatt.

Fördelning avseende byggnad

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående skatt som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggkostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår byggkostnadernas fördelning på olika byggnadsdelar av verifikationsunderlaget. I undantagsfall kan det tänkas att verifikationerna är otillräckliga som underlag för fördelningen. I sådana fall kan den skattskyldige beredas tillfälle att komma in med intyg från byggmästare eller annan byggsakkunnig.

Exempel

En optiker låter renovera butikslokal och synundersökningsrum. Kostnaderna presenteras på en gemensam faktura. Vidare betalas elräkning för lokalerna, en faktura avseende en annonskampanj samt en faktura från Stadshotellet avseende invigningsfest för personalen. Mervärdesskatten avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Mervärdesskatten på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 20.8.1.

Omsättning som fördelningsgrund

Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning av exempelvis föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till

Skatteverket som en rättelse. Detta förfarande är tillämpligt för att bestämma avdragets storlek vid förvärvstillfället. När det gäller anskaffningar i blandad verksamhet kan bestämmelserna i 8 a kap. ML om jämkning av ingående skatt bli aktuella att tillämpa. Jämkning kan komma i fråga efter anskaffningsåret om avdragsprocenten ändras på grund av ändrad användning av investeringsvaror eller vid försäljning. Se avsnitt 22 om jämkning av ingående skatt.

När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive mervärdesskatt som bör användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ingående skatt.

Två verksamheter

KR i Stockholm har i dom 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00, bedömt att hänsyn ska tas till bidrag till mervärdesskattefri verksamhet vid beräkning av avdragsgill andel ingående skatt enligt 8 kap. 13 § ML. Målet gällde ett företag som i huvudsak bedrev en bidragsfinansierad och från skatteplikt undantagen verksamhet samt dessutom hade en mindre verksamhet som medförde skattskyldighet. KR bedömde att företagets verksamheter var särskiljbara från varandra och ansåg därför att erhållna bidrag till den skattefria verksamheten skulle medräknas i nämnaren vid beräkning av avdrag för ingående skatt med omsättningen som fördelningsgrund.

Idrottsföreningar

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till mervärdesskatt, se avsnitt 7. Emellertid kan flera verksamheter förekomma i en förening. Den idrottsliga verksamheten medför inte skattskyldighet medan t.ex. en servering medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger då inte för ingående skatt på anskaffningar för den idrottsliga verksamheten eller för spelarnas och funktionärernas privata bruk, men för anskaffningar till serveringsverksamheten.

Banker

Banker är en företagskategori som har blandad verksamhet. Bankfacksuthyrning, depåverksamhet, inkassoverksamhet m.m. medför skattskyldighet medan in- och utlåningsverksamhet samt betalningsförmedling och värdepappershandel (omsättning och förmedling av aktier m.m.) är verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Utbildningsföretag

Företag som sysslar med både utbildning och information kan ha blandad verksamhet. Vissa av deras tillhandahållanden kan vara undantagna från skatteplikt, t.ex. om de deltar i utbildning inom gymnasieskolan. Jämför avsnitt 26.

Bokföring

Den fördelning på avdragsgill respektive ej avdragsgill ingående skatt som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av mervärdesskatten ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Enligt 14 kap. 2 § SBL måste den som är deklarationsskyldig i skälig omfattning föra räkenskaper, göra anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att underlag finns för att han ska kunna fullgöra deklarationsskyldigheten och för att Skatteverket ska kunna kontrollera och fatta beskattningsbeslut.

Motsvarande gäller enligt 10 kap. 31 § SBL för den som ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

14.5 Underlag för avdragsrätt

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 178 i mervärdesskattedirektivet framgår vilka villkor som ska vara uppfyllda för att avdragsrätten ska få utövas.

ML

Av bestämmelserna i 8 kap. 5 § ML framgår att rätt till avdrag för ingående skatt endast föreligger om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML.

Faktura

Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura, 8 kap. 17 § ML. Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående skatt kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringsskyldigheten fullgörs. Jämför avsnitt 16.

Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte när förvärvaren är skattskyldig för ett GIF. I prop. 2007/08:25 ges på s. 221 exempel då fakturakravet kan frångås. Så kan vara fallet t.ex. då det kan styrkas med ett avtal mellan parterna.

Av artikel 18 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår att importdokument ska godtas som underlag för avdragsrätt för ingående skatt oavsett om detta förekommer elektroniskt eller i pappersform. Elektroniskt dokument ska dock endast godtas om den importerande medlemsstaten har infört ett elektroniskt system för fullgörande av tullformaliteterna och om det elektroniska dokumentet kan kontrolleras.

Fel faktura-mottagare

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser Skatteverket, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående skatten föreligger om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde.

Om fel fakturamottagare angivits men köparen ändå kan identifieras med ledning av andra uppgifter i fakturan kan köparen själv ersätta det felaktiga namnet med det korrekta. I andra fall kan köparen behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett av leverantören utfärdat intyg som utvisar vem som är den rätte fakturamottagaren (se Skatteverkets skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Förvärv av fastighet

Vid förvärv av fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 4 p. ML ska den ingående skatten enligt 8 kap. 19 § ML styrkas med en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren ska utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid förvärv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående skatt belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Se vidare avsnitt 20.8.2.

Övertagen investeringsvara

Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt ska enligt 8 kap. 20 § ML som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 22.10.

Kostnads-ersättning

Det förekommer att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättningar till anställda som haft kostnader för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Även om det i den anställdes kostnader skulle ingå erlagd mervärdesskatt har inte arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående skatt med anledning av utbetald kostnadsersättning. Detta eftersom den anställde inte är skattskyldig för mervärdesskatt och således inte ska påföra någon mervärdesskatt i sitt krav till arbetsgivaren.

Faktura utställd på en anställd

Om det kan anses naturligt att arbetsgivaren står för ett inköp kan den ersättning arbetstagaren erhåller från arbetsgivaren för ett inköp anses vara ersättning för ett utlägg för arbetsgivarens räkning i stället för en kostnadsersättning. När det är ett utlägg, har arbetsgivaren avdragsrätt för mervärdesskatten enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

Skatteverket har godtagit att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående skatt avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom. Den skattskyldige måste dock kunna visa att det är fråga om en anställds utlägg för hans räkning. Kvittot eller handlingen måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven i 11 kap. 8 § ML med undantag för att den anställdes namn står på underlaget i stället för arbetsgivarens namn (se Skatteverkets skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Bensin

En skattskyldig har avdragsrätt för driftkostnader för personbil som utgör inventarium i verksamheten eller som förhyrts för användning i verksamheten även om bilen till viss del används privat. I övriga fall gäller de vanliga reglerna om avdragsrätt, dvs. avdragsrätt föreligger endast om det verkligen är ett förvärv och om förvärvet avser den verksamhet som medför skattskyldighet. Se även avsnitt 23.

Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställde betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan också vara så att den anställde betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

Arbetstagarens utlägg

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår utlägget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven enligt 11 kap. ML. I de fall den anställde inte gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning utan får en

kostnadsersättning från denne föreligger som nämnts ovan inte avdragsrätt för ingående skatt hos arbetsgivaren.

Arbetsgivarens kostnad

I det fall bensinen betalas med arbetsgivarens kontokort och även om det inte är fråga om något förvärv för en av arbetsgivaren ägd eller hyrd bil, bör arbetsgivaren medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser tjänstekörningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Enskild firma

Om en egen företagare använder sin bil i verksamheten och bilen inte är bokförd som inventarium gäller motsvarande regler som redovisats ovan. Det innebär att om utgiften för bensinen inte bokförs i företaget medges inget avdrag, och om utgiften bokförs i företaget medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Villkor att säljaren är skattskyldig

Rätt till avdrag för ingående skatt förutsätter också att den som har debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Det ska således vara fråga om en yrkesmässig verksamhet eller en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförliga med näringsverksamhet och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet.

Auktionsinköp

Även vid inköp genom auktion gäller att avdragsrätten för ingående skatt ska styrkas med faktura. Ofta är det begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som säljs vid auktioner. För dessa varor kan de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning (VMB) i 9 a kap. ML ofta vara tillämpliga, se avsnitt 33. Då dessa bestämmelser tillämpas, av inlämnaren i de fall auktionsförrättaren enbart uppträder som förmedlare eller av auktionsförrättaren i de fall denne förmedlar i eget namn, får något mervärdesskattebelopp inte anges i fakturan och förvärvaren har därför inte någon avdragsrätt. När allmänna bestämmelser tillämpas i stället för VMB ska avdrag för ingående skatt styrkas med en faktura som uppfyller de krav som anges i 11 kap. ML. Om auktionsförrättaren tar ut särskild provision av säljaren eller köparen ska också avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på sådan provision styrkas på motsvarande sätt. Se vidare avsnitt 16.8 angående fakturering i samband med auktionsförsäljning.

Exekutiv försäljning

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, belyst faktureringsskyldigheten i samband med exekutiv försäljning. Av skrivelsen framgår att ett av KFM upprättat protokoll jämte eventuella särskilda kvittenser i enlighet med

ML:s faktureringskrav kan användas som underlag för en köpares avdragsrätt för ingående skatt.

Begreppet ingående skatt God tro saknar betydelse

Av bestämmelserna i 8 kap. 2 § 1 st. ML framgår att definitionen av ingående skatt, när det är fråga om ett förvärv av varor eller tjänster inom landet, utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Denna definition av ingående skatt är ovillkorlig och ger inte utrymme för att bedöma andra belopp som ingående skatt än sådana som debiterats av skattskyldig säljare. Ett belopp som uppgivits avse mervärdesskatt av en säljare som inte är skattskyldig utgör därför inte ingående skatt enligt ML:s definition av detta begrepp. Till följd härav föreligger inte heller avdragsrätt för ett sådant belopp. Om förvärvaren kan anses ha varit i god tro eller inte beträffande säljarens skattskyldighet saknar härvid betydelse.

Av RÅ 2004 ref. 65 framgår att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den mervärdesskatt som felaktigt debiterats av säljaren. Den i målet aktuella omsättningen hade inte skett inom landet. RR angav att ML:s bestämmelser om avdragsrätt ska tolkas mot bakgrund av direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) och åberopade EG-domstolens uttalande att rätten till avdrag för ingående skatt är begränsad till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, dvs. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten (mål C-454/98, Schmeink & Cofreth, punkt 53).

Skatt enligt gällande lag

EG-domstolen har i dom i målet C-342/87, Genius Holding, fastslagit att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet inte omfattar sådan skatt som ska betalas endast för att den angivits på fakturan. Utnyttjandet av avdragsrätten är enligt EG-domstolen begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som betalats inom ramen för skattskyldigheten.

I målet C-454/98, Schmeink & Cofreth, har EG-domstolen åberopat den princip beträffande utnyttjande av avdragsrätten som fastslagits i C-342/87, Genius Holding, och yttrat att skattebedrägerier skulle kunna underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen ska betalas.

Av domarna framgår att avdragsrätt inte föreligger för felaktigt debiterad mervärdesskatt. Det gäller även om den som ställt ut

fakturan blir skyldig att betala in beloppet. Rätt till avdrag föreligger således inte för skatt som felaktigt angivits i en faktura trots att utställaren fr.o.m. den 1 januari 2008 är betalningsskyldig för beloppet enligt 1 kap. 1 § 3 st. samt 1 kap. 2 e § ML. Se avsnitt 4.5.

Bedrägerifall

I de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel, har EG-domstolen behandlat olika transaktioner som har ansetts utgöra s.k. karusellbedrägerier. Av punkt 51 i domen framgår att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående skatt.

Avdrag för ingående skatt kan däremot enligt nämnda dom vägras för den enskilda transaktionen om det är utrett att den är ett led i ett mervärdesskattebedrägeri, t.ex. ett s.k. karusellbedrägeri. För att så ska kunna ske krävs dock att det är utrett med hänsyn till de objektiva omständigheterna att den skattskyldiga personen känt till eller borde ha känt till att han genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Detta innebär att avdrag inte kan vägras för sådana transaktioner i de fall god tro föreligger hos förvärvaren. Om det dock kan visas på objektiva grunder att sådan god tro inte föreligger kan avdrag vägras även om varorna är riktiga och fakturorna uppfyller samtliga formella krav. Denna bedömning ska göras för varje enskild transaktion i en transaktionskedja. Vad som utgör objektiva grunder måste avgöras från fall till fall.

KR i Göteborg har i dom 2007-11-22, mål nr 7055-06, ansett att en företagare kunde medges avdrag trots att det bolag som utställt fakturan inte bedrivit någon verksamhet. KR anger att företagaren har betalat för tjänster som han har använt i sin mervärdesskattepliktiga verksamhet och tjänsterna har utförts av en motpart som enligt hans kännedom utförde tjänsterna inom ramen för sin yrkesmässiga verksamhet. Det råder ingen tvekan om att tjänsterna i sin tur utgör skattepliktig omsättning. Mot bakgrund av EG-domstolens avgörande i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel, kan enligt KR enbart den omständigheten att motparten gjort sig skyldig till bedrägeri genom att utfärda falska fakturor inte medföra att företagaren kan nekas att dra av den ingående skatten enligt

fakturan. Skatteverket har överklagat domen, men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

Även KR i Stockholm har i dom 2008-04-29, mål nr 1139-07 och 1141-07, prövat frågan om betydelsen av god tro vid avdrag för ingående skatt. Enligt KR:s bedömning är utgångspunkten i målet C-354/03 Optigen och de förenade målen C-439/04 och 440/04 Kittel att de objektiva kriterierna måste vara uppfyllda för att mervärdesskatt ska betalas och för att rätt till avdrag för ingående skatt ska föreligga. I såväl Optigen som i Kitteldomen var de objektiva kriterierna för skattskyldighet uppfyllda men missbruk hade förekommit i ett tidigare led. I det aktuella målet konstaterade KR att någon omsättning inte ägt rum mellan parterna. KR ansåg därför att de objektiva kriterierna för avdrag för ingående skatt enligt den i målet aktuella fakturan inte var uppfyllda, varför frågan om god tro saknade betydelse för köparens avdragsrätt. Domen har överklagats av den skattskyldige.

Mot bakgrund av ovannämnda domar har Skatteverket i en skrivelse 2008-06-12, dnr 131 382472-08/111, gjort bedömningen att en skattskyldig som tar emot en faktura från en på fakturan angiven försäljare som inte är skattskyldig för den fakturerade omsättningen inte har rätt att göra avdrag för det belopp som betecknats som mervärdesskatt i fakturan. När någon omsättning som medför skattskyldighet inte har ägt rum från den på fakturan angivne säljaren saknar frågan om god tro betydelse för fakturamottagarens avdragsrätt. Skatteverkets bedömning grundas bl.a. på EG-domstolens uttalanden i målen C-354/03 Optigen, C-439/04 och C-440/04 Kittel, C-454/98 Schmeink & Cofreth, C-342/87 Genius Holding, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken samt RÅ 2004 ref. 65.

15 Rätt till återbetalning av ingående skatt

15.1 Allmänt

10 kap. ML

Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt saknar rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML. Den som bedriver en verksamhet i vilken omsättningen inte medför skattskyldighet har i vissa särskilda fall i stället rätt till återbetalning av skatt. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning som utgör s.k. kvalificerade undantag från skatteplikt samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Se närmare beskrivning i avsnitten 15.4, 15.5 och 15.8. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML och de inskränkningar i denna som framgår därav, se avsnitt 14. Ingående skatt för den som på detta sätt är återbetalningsberättigad redovisas i skattedeklarationen, alternativt i självdeklarationen, på raden för ingående skatt.

GIF

Den som beskattas i Sverige för gemenskaps internt förvärv (GIF) har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för ingående skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för ingående skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i mervärdesskattefri verksamhet.

Enligt 8 kap. 2 § 2 st. ML uppgår den ingående skatten vid GIF till belopp motsvarande den utgående skatt som ska redovisas med anledning av förvärvet.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om rätt till avdrag eller återbetalning vid GIF finns i artikel 168 c i mervärdesskattedirektivet.

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

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 35.

Åttonde och trettonde direktiven

EG:s bestämmelser om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i två särskilda direktiv, åttonde och trettonde direktiven. Det åttonde direktivet (79/1072/EEG) innehåller regler om återbetalning av skatt till skattskyldiga som inte är etablerade i det aktuella landet men i ett annat medlemsland. Det trettonde direktivet (85/560/EEG) avser återbetalning till skattskyldiga som är etablerade i ett tredjeland, dvs. inte inom gemenskapen. Övriga fall då rätt till återbetalning föreligger finns intagna i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 169−171.l.

15.2 Utländska företagare

Definition

Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i 10 kap. 1-4 §§ ML. En förutsättning för återbetalning är att det är fråga om en utländsk företagare enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML. Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Se vidare avsnitt 40.

Särskild ansökan

Utländsk företagare kan genom ansökan hos Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm respektive utlandsskattekontoret Malmö återfå ingående skatt som han påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import. Bestämmelser om detta framgår av 10 kap. 1–4 §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Ansökan görs på särskild blankett. Företagare från Danmark, Färöarna, Island, Grönland, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike ska använda blankett SKV 5811. Företagare från övriga länder ska använda blankett SKV 5801.

Återbetalning i skattedeklaration

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska inte lämna en sådan särskild ansökan om återbetalning. Den ingående skatt som det utländska företaget har rätt till återbetalning för redovisas i stället i skattedeklarationen. Bestämmelserna om detta framgår av 19 kap. 1 § 2 st. ML.

Omsättning utomlands

För rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § ML krävs att

1. den ingående skatten avser förvärv som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML om den gjorts här i landet,
3. skatten skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet här i landet, och
4. att omsättningen i verksamheten utomlands, i de fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs.

EG-domstolen har i målet C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, ansett att mervärdesskatt som enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats och betalats in, inte kan återbetalas med stöd av åttonde direktivet. Det är, bortsett från i särskilt angivna fall, endast säljaren som är betalningsskyldig till skattemyndigheterna i omsättningslandet. Det föreligger inte något hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken endast säljaren kan begära återbetalning av mervärdesskatt som betalats till skattemyndigheterna. Domstolen tillägger dock att om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt från säljaren, måste medlemsstaterna föreskriva ”nödvändiga instrument” för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats. En svensk säljare som felaktigt debiterat mervärdesskatt till ett företag i ett annat EG-land bör rätta detta genom att rätta sin försäljning och i stället tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML. Ett krav är dock att det vid rättelsen finns handlingar som styrker att köparen vid förvärvstillfället var registrerad som skattskyldig i ett annat EG-land. För ändring av säljarens betalningsskyldighet för det som mervärdesskatt angivna beloppet krävs att denne utfärdar en kreditnota (13 kap. 28 § ML). Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota.

EG-domstolen har i målet C-73/06, Planzer Luxembourg, ansett att reglerna om återbetalning till utländska företagare, ska tolkas så, att det intyg som ska utformas i enlighet med bilaga B i åttonde direktivet i princip ger upphov till en presumtion för att den som söker återbetalning är både skattskyldig och etablerad i den stat vars skattemyndighet har

utfärdat intyget. Bestämmelserna innebär dock inte ett förbud för skattemyndigheterna i återbetalningsstaten att, om de tvivlar på uppgifterna i intyget, utreda dessa enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt.

Omvänd skattskyldighet

Rätt till återbetalning föreligger också för utländsk företagare för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4 eller 4 b eller 4 c p. ML, s.k. omvänd skattskyldighet.

Ansökan

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

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

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

Elektroniska tjänster

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

Återbetalningsrättens inträde

Rätten till återbetalning inträder, enligt 10 kap. 3 § ML, när en vara har levererats eller i fråga om tjänst, när den har tillhandahållits. Vid förskottsbetalning inträder rätten till återbetalning när förskottet har betalats.

Omprövning

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

Begränsningar

En utländsk företagare saknar, enligt 10 kap. 2 § ML, rätt till återbetalning avseende förvärv som innebär att han förmedlar en vara eller en tjänst på uppdrag av någon som inte skulle ha

haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid ett direkt förvärv av varan eller tjänsten.

Vidare medges inte återbetalning i fråga om förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet. Genom bestämmelse i 10 kap. 1 § 2 st. ML medges dock ett utländskt företag återbetalningsrätt för den ingående skatt som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning av vara inom landet där köparen är skattskyldig.

I fråga om resetjänster föreligger i vissa fall enligt 9 b kap. 3 § ML inte avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärvade varor och tjänster. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning för utländsk företagare, se avsnitt 32.5.

Minimibelopp

Belopp som understiger sammanlagt 2 000 kr per ansökningstillfälle återbetalas inte, 10 kap. 4 § ML. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret är beloppsgränsen för återbetalning minst 250 kr.

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

Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitten 13.2 och 27.

15.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar

10 kap. 5 § ML

Rätt till återbetalning finns för varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas i en verksamhet utanför EG, om verksamheten bedrivs för Förenta nationerna eller för något av dess fackorgans räkning.

Motsvarande rätt till återbetalning finns för riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i hjälpverksamhet. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Ansökan ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen och faktura ska bifogas ansökan. Ansökan görs till Skatteverket, Ludvikakontoret. Det finns inte någon särskild blankett för ansökan, se avsnitt 39.4.

Ansökan
10 kap. 6–8 §§ ML

Genom ansökan, blankett SKV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan utländska beskickningar, karriärkonsulat m.fl. från Skatteverket, Ludvikakontoret erhålla återbetalning av ingående skatt. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Se även avsnitt 39.1.

18 kap. 4 b § SBL

Vissa internationella organ m.fl. kan ha rätt till skattefrihet för mervärdesskatt och punktskatter enligt stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige enligt 4 § i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Europeiska gemenskapernas institutioner och organ kan också ha rätt till skattefrihet enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser. En sådan rätt till skattefrihet får utövas genom ansökan enligt 18 kap. 4 b § SBL.

Förfarandet för återbetalning enligt 18 kap. 4 b § SBL regleras i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Ansökan om återbetalning ska lämnas till Utrikesdepartementet. Faktura ska bifogas till ansökan. Omfattningen av rätten till återbetalning kan variera beroende på vad som framgår av respektive avtal eller stadga. Om återbetalningsrätten förutsätter att förvärvet uppgår till betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning endast ske om den totala ersättningen för varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 a § förordning 1994:224). Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 13.3.4.

Motorfordon

Motorfordon som omsätts till utländska beskickningar m.fl. undantas från skatteplikt i vissa fall enligt bestämmelser som återfinns i 3 kap. 26 a–c §§ ML. Det innebär att skattefriheten tillgodoses på detta sätt och inte genom återbetalning. Se avsnitt 39.

Lokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning omfattar även uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den mervärdesskatt som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

15.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede

10 kap. 9 § ML

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

Att en registrering för mervärdesskatt inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag framgår av RÅ 2002 not. 26.

EG-rätt

Enligt tidigare praxis krävdes att det var fråga om betydande investeringar och att den påbörjade verksamheten på sikt skulle ha en viss omfattning. Bestämmelserna om särskilda skäl måste dock prövas i ljuset av EG-rätten. EG-domstolen har i mål 268/83, Rompelman, funnit att ekonomisk aktivitet påbörjats redan genom ingående av avtal om anskaffning av tillgångar avsedda att användas i verksamhet som skulle komma att medföra skattskyldighet. Även EG-domstolens mål C-110/94, Inzo, handlade om från vilken tidpunkt ekonomisk aktivitet skulle anses ha påbörjats. Domstolen fann här att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. I och med att ekonomisk aktivitet hade påbörjats hade företaget rätt till återbetalning av ingående skatt.

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

EG-domstolen har i målet C-230/94, Renate Enkler, angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Jämförelse kan, enligt EG-domstolen, göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (punkterna 27–29).

I mål C-400/98, Breitsohl, gällde en av frågorna om rätt till återbetalning av mervärdesskatt kunde anses föreligga när det stod klart redan vid tillfället för ansökan om skattskyldighet att den avsedda verksamheten var avvecklad. EG-domstolen uttalar här att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet), och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en beskattningsbar person. Denne ska då i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ha rätt att omedelbart – redan innan verksamheten faktiskt har inletts – göra avdrag för den ingående skatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EG-domstolen hänvisade härvid även till domarna C-37/95, Ghent Coal Terminal och de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa. Domstolen uttalade vidare att bestämmelsen i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet) inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

Mål C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse, avsåg en situation där ett företag gjort investeringar för en verksamhet men där skattskyldighet inte uppkom på grund av en lagändring som gjordes efter det att investeringarna påbörjats men före det att anläggningen togs i bruk. EG-domstolen ansåg

här att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att återbetala de från staten under investeringsskedet erhållna mervärdesskattebeloppen.

I mål C-137/02, Faxworld, har EG-domstolen berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

KR-dom

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

Registrering till mervärdesskatt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, framgår att den som anger att han bedriver yrkesmässig verksamhet eller har för avsikt att göra det ska registreras till mervärdesskatt under förutsättning att han kan styrka detta genom objektiva omständigheter. Detta gäller både fysiska och juridiska personer. Exempel på objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har skett av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet så är det normalt tillräckligt, för att styrka ekonomisk verksamhet, att den som anmäler sig för registrering kan styrka själva anskaffningen av tillgången. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan användas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om själva anskaffningen utan ytterligare objektiva omständigheter måste finnas. Det är den som anmäler sig för registrering som har ansvaret för att prestera bevis om sådana omständigheter, se även avsnitt 7. För tilldelning av F-skattsedel räcker det med en avsikt att bedriva näringsverksamhet. För att bli registrerad till mervärdesskatt är detta inte tillräckligt utan det krävs också att denna avsikt kan styrkas med objektiva omständigheter.

15.5 S.k. kvalificerade undantag

10 kap. 11 § ML

Som framgår av avsnitt 15.1 föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt för den som saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Rätten till återbetalning har dock samma omfattning som rätten till avdrag enligt 8 kap. ML. Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

10 kap. 11 § 1 st. ML

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

- Tjänster som avser bl.a. framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML).
- Skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (3 kap. 21 § ML).
- Mäklartjänster avseende skepp m.m. (3 kap. 21 a § ML).
- Fartyg för livräddning m.m. till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (3 kap. 22 § ML).
- Läkemedel (3 kap. 23 § 2 p. ML).
- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML).
- Guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML).
- Skattefri omsättning av motorfordon till bl.a. utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML).
- Skattefri omsättning av varor till bl.a. skattskyldig köpare i annat EG-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EG-institutioner (3 kap. 30 a § ML).
- Skattefri omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).
- Viss omsättning till annat EG-land av varor och tjänster avsedda för Nato-styrkor (3 kap. 31 § ML).
- Omsättning till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern (3 kap. 31 a § ML).
- Viss skattefri omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML).
- Omsättning av varor i vissa lager och tjänster i samband därmed (9 c kap. ML).

10 kap. 11 § 2 st. ML

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående skatt hänförlig till:

- Bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av investeringsfonder (3 kap. 9 § ML).
- Försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML).
- Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål (3 kap. 23 § 1 p. ML).

Detta under förutsättning att:

- Förvärvaren är en näringsidkare som i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,
- förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas ett land utanför EG, eller
- omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EG.

10 kap. 11 § 3 st. ML

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att:

- omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs,
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § om omsättningen gjorts här i landet, och
- återbetalningsrätten inte ska utövas genom en ansökan till Skatteverket enligt 10 kap. 1 eller 2 § ML.

Detta ska förstås så att det för att återbetalning ska kunna ske krävs att skatteplikt föreligger eller skulle ha förelegat för omsättningen såväl i det EG-land där omsättningen görs som här i landet.

Återbetalningsrätt föreligger exempelvis om en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EG-land genom förfarande med omvänd skattskyldighet. Den ingående skatt som hänför sig till kostnader som den skatt-

skyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan då återfås.

Skatteverket har i skrivelse 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111, ansett att en företagare från annat land med fast etableringsställe i Sverige kan medges återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML, trots att de förvärv som den ingående skatten avser inte är hänförliga till tillhandahållanden eller leveranser som direkt sker från det fasta etableringsstället.

EG-försäljning

I det fall en omsättning är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående skatt på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EG-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående skatt i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML.

EG-domstolen har i C-240/05, Eurodental, uttalat att en omsättning som är undantagen från beskattning inom landet och där avdragsrätt saknas, inte kan skapa återbetalningsrätt av ingående skatt, trots att omsättningen även är undantagen såsom gemenskapsintern transaktion.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § 1 st. ML vad gäller undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns i artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet.

15.6 Försäljning av tjänster inom byggsektorn

I 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. och 1 kap. 2 § 2 st. ML finns regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. I korthet innebär reglerna att vissa särskilt angivna köpare blir skyldiga att redovisa mervärdesskatten vid förvärv av sådana tjänster som omfattas av reglerna, se närmare i avsnitt 18.3.4. I de fall då köparen är skattskyldig ska säljaren inte fakturera eller redovisa någon utgående skatt på sitt tillhandahållande. Eftersom säljaren inte är skattskyldig för en sådan omsättning kommer denne inte att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. För svenska företag som inom landet omsätter tjänster för vilka omvänd skattskyldighet ska gälla finns en särskild regel om återbetalning i 10 kap. 11 e § ML. Ansökan om återbetalning ska göras i samma form som när det gäller

avdrag för ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i skattedeklaration eller i självdeklaration.

15.7 Nya transportmedel

10 kap. 11 a § ML

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

Ansökan

Ansökan om återbetalning görs i skattedeklaration av den som har att lämna sådan och i självdeklaration av övriga, 19 kap. 12 § ML.

15.8 Export

10 kap. 12 § ML

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning. Rätten till återbetalning förutsätter att omsättningen är skattepliktig eller är hänförlig till de s.k. kvalificerade undantagen, se avsnitt 15.5.

Exportverksamhet

Företagare som registrerats för mervärdesskatt i Sverige har rätt till återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till utom landet bedriven verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet, se avsnitt 7. I mervärdesskattehänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående skatt betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till ett tredjeland och svenska företags byggverksamhet i ett tredjeland.

Återbetalningsrätten enligt 10 kap. 12 § ML omfattar också den mervärdesskatt som avser tillhandahållande till kunder

utanför EG av sådana tjänster som avses i 3 kap. 10 a §, 19 § 1 st. 2 p., 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 p. eller 30 e § ML.

Skatteverket har i skrivelse 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111, ansett att en företagare från annat land med fast etableringsställe i Sverige kan medges återbetalning enligt 10 kap. 12 § ML, trots att de förvärv som den ingående skatten avser inte är hänförliga till tillhandahållanden eller leveranser som direkt sker från det fasta etableringsstället.

16 Fakturering

16.1 Allmänt

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående skatt endast om den kan styrkas genom faktura.

Mervärdes-skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om fakturering i artiklarna 217–240. Ett av syftena med fakturerings-bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

Skrivelser från Skatteverket

Faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till Skatteverket. Med anledning härav har Skatteverket i olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. Fyra av skrivel-serna är benämnda ”Frågor och svar på grund av nya fakture-ringsregler när det gäller mervärdesskatt m.m.”. De skrivelser som avses är 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113 samt 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153. Redogörelsen nedan innefattar vissa delar av nämnda skrivelser utan att det sker någon hänvisning till respektive skrivelse.

Som framgår av redogörelsen har Skatteverket utfärdat ytterligare ett antal skrivelser.

Faktura, definition

I 1 kap. 17 § ML definieras faktura som ett dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML.

Samlingsfaktura

Enligt 11 kap. 7 § 1 st. ML får en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Syftet med bestämmelsen är att förenkla hanteringen så att den faktureringsskyldige kan ta med flera egna

omsättningar i en enda faktura i stället för att utfärda flera separata fakturor.

Arkivering

I 14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL finns bestämmelser om arkivering av fakturor. En utförlig beskrivning av dessa bestämmelser finns i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 6.5.

Nya regler fr.o.m. 2008-01-01

Från och med den 1 januari 2008 ska mervärdesskatt avseende bygg- och anläggningstjänster redovisas enligt den s.k. fakturadatummetoden, se avsnitt 17.4.3.1. I samband härmed har tidigare undantag från skyldigheten att utfärda faktura för förskotts- eller a contobetalningar vid bygg- och anläggningsentreprenader upphört att gälla. Vidare har faktureringsskyldigheten utökats till att även omfatta bygg- och anläggningstjänster som tillhandahålls privatpersoner.

16.2 Faktureringsskyldighet

Huvudregel

Enligt 11 kap. 1 § ML ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Med näringsidkare avses enligt Skatteverkets uppfattning en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet.

Ansvaret för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren (den som utfört omsättningen) även om han väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. I nämnda ansvar ligger även enligt Skatteverkets uppfattning en skyldighet för säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigera detta genom att utfärda en ny sådan.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska de svenska faktureringsreglerna tillämpas vid omsättningar inom Sverige. Detta innebär att även ett utländskt företags försäljningar kan omfattas av de svenska reglerna. På motsvarande sätt kan ett svenskt företag vid försäljningar utomlands bli skyldigt att tillämpa de regler som gäller i det land i vilket försäljningen sker.

Undantag, privatpersoner

Faktureringsskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML normalt inte har något krav på att faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För tre särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt

ML faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML till ett annat EG-land,
- av vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 a § ML till en köpare i ett annat EG-land om säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet, eller
- av bygg- och anläggningstjänster och varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande (fr.o.m. den 1 januari 2008). Denna skyldighet gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas.

Undantag, mervärdesskattefri omsättning

Enligt 11 kap. 2 § ML föreligger inte någon skyldighet att utfärda faktura för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § 1 st. 1 p., 20 §, 23 § 2 p., 3 p. eller 5 p. eller 23 a § ML. Vidare anges att sådan skyldighet inte heller föreligger för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § 1 st. ML.

Som huvudregel gäller att faktureringsskyldighet ska föreligga vid omsättning mellan näringsidkare. Lagstiftaren har ändå valt att utnyttja möjligheten att från faktureringskravet undanta merparten av de mervärdesskattefria omsättningar som artikel 221.2 i mervärdesskattedirektivet medger.

Mervärdesskattefri omsättning som kräver faktura

Det innebär att uppräkningen ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga mervärdesskattefria omsättningar. Vid omsättning av följande varor och tjänster krävs det därför att faktura utfärdas

- investeringsguld (3 kap. 10 a–c §§ ML),
- massmedieområdet (3 kap. 12–18 §§ ML),
- vissa framställningstjänster (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML),
- tjänster avseende fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 p. ML),
- flygbensin eller flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML),
- gravskötsel (3 kap. 23 § 6 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges Riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML),

- överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML),
- verksamhetsöverlåtelse (3 kap. 25 § ML),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a–c §§ ML),
- viss import (3 kap. 30 och 32 §§ ML),
- viss omsättning till och förvärv från andra EG-länder (3 kap. 30 a–g §§ ML).

Annat krav på verifikation

Det bör noteras att i de fall det inte föreligger någon faktureringsskyldighet enligt ML måste, för de som är bokföringsskyldiga, det verifikationskrav som BFL innehåller ändå uppfyllas. Det innebär att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. I vissa fall får en gemensam verifikation användas för flera affärshändelser.

Förskott eller a conto

Av 11 kap. 3 § ML framgår att faktura även ska utfärdas för förskotts- eller a conto-betalningar. Förutsättningen är att förskotts- eller a conto-betalningen avser en sådan omsättning för vilken faktureringsskyldighet föreligger enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML. Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de mervärdesskattefria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även förskotts- eller a conto-betalningar som avser dessa skattefria omsättningar. Det tidigare undantaget som gällt för förskotts- eller a conto-betalningar vid bygg- och anläggningsentreprenader har upphört att gälla den 1 januari 2008.

Självfakturering

Självfakturering innebär att det är köparen som ställer ut en faktura. Detta är tillåtet vid omsättningar både inom och utom landet.

I 11 kap. 4 § ML finns dock nedanstående förutsättningar för självfakturering vid omsättning inom landet:

1. det finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen,
2. det finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura, och
3. det framgår av fakturan att köparen utfärdat den.

Något krav på att avtalet enligt punkt 1 ska vara skriftligt finns inte. I prop. 2003/04:26, s. 57 sägs att det bör kunna

överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

Ett förfarande för godkännande enligt punkt 2 kan tänkas fungera så att säljaren helt enkelt inte agerar med anledning av den faktura som köparen ställt ut. Även för detta finns ett uttalat stöd i prop. 2003/04:26, s. 57.

När det gäller kravet på uppgift enligt punkt 3 är det, enligt Skatteverkets uppfattning, inte nödvändigt att själva ordet självfakturering anges. Däremot måste det framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den. Detta kan exempelvis ske genom att köparen på fakturan tydligt, t.ex. genom avvikande text, anger att fakturan är upprättad av köparen.

Det ligger i parternas intresse att villkoren för avtal och godkännande enligt ovan klargörs. Säljaren har ansvaret för faktureringen även om han överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura, har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det av intresse att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående skatt.

Skatteverket har i skrivelse 2007-06-12, dnr 131 381208-07/111, konstaterat att bestämmelsen i 11 kap. 4 § ML inte utgör hinder för att företag i Sverige använder förfarandet med självfakturering vid omsättning utom landet. Av 11 kap. 1 § ML framgår att köparen kan utfärda faktura för säljarens räkning. Denna bestämmelse får anses innebära att det finns en generell möjlighet för säljaren att låta köparen utfärda fakturan när det föreligger en faktureringsskyldighet enligt ML. Villkoren i 11 kap. 4 § ML avser endast omsättningar inom landet. Vid omsättning utomlands kan dock reglerna i det land omsättningen sker ställa upp särskilda krav för självfakturering.

Utläggning av faktureringen

Enligt 11 kap. 1 § ML kan faktureringen läggas ut på en tredje person. Detta är tillåtet oavsett om omsättningen skett inom eller utom landet. Även vid en sådan utläggning av faktureringen har säljaren ansvaret för att faktura utfärdas och att den är korrekt. Några ytterligare krav för att få lägga ut faktureringen på en tredje person finns inte.

KFM kan sälja utmätt egendom på exekutiv auktion. Försäljningen sker då för gäldenärens räkning. Av Skatteverkets skrivelse 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, framgår att gäldenärens faktureringsskyldighet får anses vara uppfylld genom det protokoll som KFM upprättar enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen jämte eventuella övriga av KFM upp-

rättade handlingar som krävs för att ML:s faktureringskrav ska vara uppfyllt. Samtliga dessa handlingar måste i så fall tillställas såväl säljare som köpare och utgör då underlag för köparens avdragsrätt.

Flera fakturor i samma handling

I skrivelse 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, har Skatteverket uttalat att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. Enligt ML kan en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. Därmed måste varje sådan faktura uppfylla de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. Detta medför bl.a. att det måste framgå ett löpnummer för respektive säljares faktura, jfr vad som sägs om löpnummer i avsnitt 16.4.1. Det är dock tillräckligt att datum anges en gång i handlingen. När det gäller gränsen för mindre belopp för förenklad faktura ska bedömningen ske utifrån respektive säljares faktura.

Det anges vidare att överskådligheten är viktig i en handling som upprättas på detta sätt och att det tydligt måste framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare. Uppgifterna för respektive säljare måste hållas klart åtskilda och några oklarheter om vilka försäljningar som är hänförliga till vilken försäljare får inte förekomma.

Det som sägs i skrivelsen avseende innehållet i faktura är inte tillämpligt vid fakturering inom elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner. I dessa situationer, och under vissa förutsättningar, behöver löpnummer inte anges. Se vidare avsnitt 16.4.1.

Omvänd skattskyldighet

Det förekommer att företag enligt samma avtal utför både en tjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet och en tjänst som inte omfattas av reglerna. I sådant fall finns det inget som hindrar att tjänsterna faktureras i en och samma faktura. Det är dock viktigt att det tydligt framgår vilka delar som omfattas respektive inte omfattas av omvänd skattskyldighet.

Mervärdesskattegrupp

Av 11 kap. 5 § ML framgår att fakturering ska ske i eget namn när ett företag, som tillhör en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, har en omsättning till företag utanför gruppen. Vidare anges att företaget i dessa fall ska ange grupphuvudmannens registreringsnummer för mervärdesskatt i fakturan.

Kommissionärsföretag

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. 3 § IL och som

redogörs för i avsnitt 8.2.6. Även i detta fall gäller att gruppmuvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 8.3.

Senaste tidpunkt för byggtjänster

Från och med den 1 januari 2008 gäller nya regler för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster, se avsnitt 17.4.3. I samband härmed har det införts bestämmelser om när sådana tjänster senast ska faktureras. Enligt 11 kap. 3 § 2 st. ML ska faktura som avser bygg- och anläggningstjänster, eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, utfärdas senast vid utgången av andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats. Denna bestämmelse gäller oavsett om redovisning sker enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

16.3 Elektronisk fakturering

Definition

I 1 kap. 17 a § ML anges att med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg avses att handlingarna överförs eller ställs till mottagarens förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering).

Av 1 kap. 17 § ML framgår bland annat att faktura även kan utgöras av dokument eller meddelanden i elektronisk form om de uppfyller de fakturakrav som anges i 11 kap. ML.

I artikel 217 i mervärdesskattedirektivet definieras vad som avses med överföring eller ställande till förfogande på elektronisk väg. Med överföring eller ställande till förfogande på elektronisk väg avses att data överförs eller ställs till mottagarens förfogande med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring, med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Köparens godkännande

I 11 kap. 6 § ML anges att överföring av en faktura på elektronisk väg endast får ske om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna i SBL och BFL reglerar bl.a. hanteringen av fakturor som ställs ut och tas emot. Det ska vara möjligt att med hjälp av en systemdokumentation få överblick över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad hos ett företag. Det ska också vara möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling. Det finns även krav på oföränderlighet av räkenskapsinformation. När

det gäller kontroll av att en faktura är korrekt ställs samma krav som för en pappersfaktura.

Lagring

För det företag som har tagit emot en elektronisk faktura gäller att denna även ska lagras elektroniskt. Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § BFL ska räkenskapsinformation bevaras i sin ursprungsform. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

Samlad överföring

En säljare kanske överför flera fakturor samlat på elektronisk väg till en köpare. Av 11 kap. 7 § 2 st. ML framgår att det då är tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna endast anges en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

16.4 Fakturans innehåll

Fakturans innehåll

Följande redogörelse om vilka uppgifter som en faktura ska innehålla inleds med en uppräkning som överensstämmer med lagtexten. Uppgifterna har sin motsvarighet i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

I 11 kap. 8 § ML anges vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura. Detta innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan i stället själva innehållet. Skatteverket anser således att det saknar betydelse om underlaget exempelvis kallas kvitto, räkning eller inköpsnota. Det avgörande är i stället att detta underlag innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt ML.

Av Skatteverkets skrivelse 2006-03-21, dnr 131 150989-06/111, framgår att uppgifter i flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura som uppfyller kraven enligt 11 kap. ML. Exempelvis kan i en faktura alltid hänvisning ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i mervärdesskattesammanhang bildar en faktura. Det är också nödvändigt att dokumenten eller meddelandena hanteras och länkas samman genom hänvisningar på sådant sätt inom företaget att det utan svårigheter går att fastställa sambandet mellan handlingarna. Detta gäller både hos säljaren och hos köparen. Att flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura gäller oavsett om uppgifterna finns i pappersform eller i elektronisk form eller som en kombination av dessa båda former. Om någon uppgift överförs elektroniskt krävs dock att

mottagaren godkänner förfarandet med elektroniskt överförda uppgifter, jfr avsnitt 16.3. Såväl köpare som säljare måste säkerställa att de uppgifter som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

En faktura ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c eller 5 ML är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till
    a. den relevanta bestämmelsen i ML,
    b. den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller

c. en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,

13. vid tillämpning av bestämmelserna om VMB i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till

a. dessa bestämmelser,

b. artikel 313, 326 eller 333 respektive 306 i mervärdesskattedirektivet, eller

c. en annan uppgift om att bestämmelserna om VMB tillämpas.

16.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll

Här lämnas närmare förklaringar till flertalet av punkterna i 11 kap. 8 § ML, dvs. till punkterna i föregående avsnitt.

Punkt 2
Löpnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste vara unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på löpnummer är att minska risken för bedrägerier.

Som framgår ovan får det finnas flera serier med löpnummer. Vid åsättande av löpnummer är det, enligt Skatteverkets uppfattning, viktigt att det med hjälp av en systematisk serie kan konstateras om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna. Av Skatteverkets skrivelse 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, framgår att separata löpande nummerserier för varje säljare ska användas vid självfakturering eller när faktureringen läggs ut på tredje person. Ett sådant löpnummer kan vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen eller tredje person använda egna säljarespecifika löpnummerserier. Ett löpnummer som erhålls från säljaren kan ingå i en separat nummerserie, dvs. det behöver inte ingå i den löpnummerserie som säljaren använder för fakturor som han själv upprättar. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att separata löpande nummerserier används för respektive säljares räkning.

Vid omsättningar inom Sverige måste även utländska företag följa bestämmelserna i ML och därmed ange bl.a. löpnummer

på fakturor som avser sådana försäljningar. Det kan vara praktiskt med en separat löpnummerserie för försäljningarna i Sverige men något sådant krav kan inte ställas enligt ML. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att det åsatta löpnumret, oavsett om det är separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.

Ej löpnummer

Enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2007:13) behöver löpnummer inte anges om

1. fakturor som avser omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling, eller
2. en återförsäljare utfärdar en självfaktura enligt 11 kap. 4 § ML som avser inbyte av en säljares anläggningstillgång och denna faktura utfärdas i samma handling som faktura som avser återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.

Punkt 3 Säljarens registreringsnummer

Registreringsnumret för mervärdesskatt är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till mervärdesskatt. I samband med gemenskapsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret användas. Av bilaga 9 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

ABL:s krav

Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV (numera Bolagsverket) har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har det i skrivelsen uttalats att det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. Vidare har PRV angett att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för mervärdesskatt så får detta anses till fyllest med hänsyn till reglerna i ABL.

Omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet gäller i vissa fall vid omsättning av varor och tjänster i Sverige, jfr avsnitt 4.3.1. Även i dessa fall ska säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges i fakturan.

Utländsk säljare

I vissa fall gäller omvänd skattskyldighet vid en utländsk företagares omsättning här i landet, jfr avsnitt 40.3. De svenska

fakturering sreglerna gäller för en sådan omsättning och det är säljaren som ansvarar för att en faktura som uppfyller de krav som ställs i ML utfärdas. Kravet att säljarens registreringsnummer ska anges i fakturan gäller även i dessa fall. Säljaren kan ange sitt registreringsnummer i hemlandet om han är registrerad till mervärdesskatt där. Om den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige bör dock det svenska registreringsnumret anges.

Punkt 4
Köparens registreringsnummer

Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid gemenskapsintern varuförsäljning och vid undantaget gemenskapsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i Sverige vid s.k. trepartshandel. Det är således fråga om en utvidgad skyldighet att alltid ange köparens registreringsnummer vid omvänd skattskyldighet vid internationell handel.

Även vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML måste alltså uppgift om köparens registreringsnummer framgå av fakturan. Detta gäller i de fall köparen är en näringsidkare i annat EG-land som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, men även när köparen inte bedriver sådan verksamhet men tilldelats ett registreringsnummer på grund av sin skattskyldighet för förvärvet av tjänsterna.

Reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn innebär att köparen i vissa fall blir skattskyldig för omsättning inom landet av särskilt uppräknade tjänster. Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska då framgå av fakturan. Även en utländsk köpare kan bli skattskyldig för en sådan tjänst som har tillhandahållits honom inom landet. Den utländske företagaren blir då skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige och det är köparens svenska registreringsnummer som ska framgå av fakturan.

Punkt 5
Namn och adress

Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Om ett bolag även har en inregistrerad bifirma är det enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckligt att endast ange namnet på den registrerade bifirman utan uppgift måste även lämnas om namnet på den registrerade firman. Däremot behöver inte namnet på bifirman anges.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företag som

avses. Om det däremot är fråga om i affärslivet vedertagna förkortningar som SJ och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.

Fel adressat i faktura

Skatteverket har i skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående skatt då det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det i vissa fall rätt till avdrag för ingående skatt då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet gjordes. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen.

Punkt 6 Mängd/omfattning och art

Enligt Skatteverkets uppfattning individualiseras varorna genom den kommersiella beskrivningen eller varans namn. Då det gäller tjänsterna sker individualiseringen med anteckningen om tjänstens typ. Beskrivning kan även ske med koder förutsatt att säljaren och köparen har tillgång till kodförklaringen. Beskrivning kan även ske genom en hänvisning till avtal, beställning eller den produktkatalog som sänts till köparen. Beträffande beskrivning av varornas mängd eller tjänsternas omfattning torde enligt Skatteverkets uppfattning ledning kunna hämtas från den praxis som förekommer inom respektive bransch.

Punkt 7 Datum för leverans

Utöver fakturadatum ska fakturan således innehålla datum för när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts. För det fall det inte går att exakt konstatera datumet för när tjänster utförs, är det enligt Skatteverkets uppfattning tillräckligt att nämna den månad de utförs. Kontinuerliga (successiva) varuleveranser och tjänster anses ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser.

Om tidpunkten för ett erlagt förskott eller a conto skiljer sig från förskotts- eller a conto-fakturans datum ska även betalningsdagen uppges om denna dag kan fastställas. Ofta sker betalning av en förskotts- eller a conto-faktura efter den tidpunkt då den utfärdats. Av naturliga skäl är det i dessa fall inte möjligt att uppge betalningsdagen i fakturan.

Samlingsfaktura

Vad gäller samlingsfaktura anser Skatteverket att det inte räcker med ett datum för sista leveransen. Enligt kraven i BFL måste alltid vid successiva leveranser anges de respektive affärshändelserna. Av prop. 2003/04:26, s. 72–73, framgår att det inte finns skäl att ställa andra eller lägre krav i mervärdes-

skattehänseende. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringsskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8 Beskattningsunderlaget

Enligt denna punkt ska förutom priset även eventuell prisnedsättning eller rabatt anges i fakturan, om rabatten inte inkluderas i priset. Utifrån detta krav har frågan uppkommit vad som gäller om en vara som kostar 1 000 kr säljs med 10 % rabatt. Är det tillräckligt att båda beloppen 1 000 kr och 900 kr anges i fakturan, men rabatten endast anges som 10 %, eller måste även rabatten uttryckas i belopp? Skatteverket anser att det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att mervärdesskatten inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10 Mervärdesskattebeloppet

Det framgår av lagtexten att mervärdesskattebeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange mervärdesskattebelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § 1 st. ML underlåta att ange mervärdesskattebeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan. I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan.

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om mervärdesskattebeloppet måste uppges separat för varje skattesats. Enligt skrivelse 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, anser Skatteverket att lagtexten inte innebär att ett krav kan ställas på att mervärdesskattebeloppet måste specificeras för varje skattesats utan att det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. Däremot framgår det av punkterna 8 och 9 att beskattningsunderlaget för varje skattesats samt skattesatsen måste anges i fakturan.

Punkt 11 Hänvisning

För vissa omsättningar finns det krav på att en särskild notering görs i fakturan som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats. Detta krav gäller dels vid befrielse från mervärdesskatt, dels vid omvänd skattskyldighet, dvs. när

köparen ska betala mervärdesskatten till staten. På fakturan ska en hänvisning göras till

a. tillämplig bestämmelse i ML,

b. tillämplig bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, eller

c. en annan uppgift om att omsättningen är mervärdesskattebefriad eller att omvänd skattskyldighet gäller.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift enligt punkten c), är det enligt Skatteverkets mening inte tillräckligt att det bara anges att omsättningen är mervärdesskattefri eller att omvänd skattskyldighet gäller. Det bör enligt Skatteverkets uppfattning framgå att omsättningen är skattefri t.ex. på grund av att det är fråga om en tjänst på fartyg eller att omvänd skattskyldighet gäller för t.ex. en konsulttjänst eftersom köparen är en näringsidkare i ett annat land. Det bör således finnas en tydlig uppgift på fakturan varför undantag från skatteplikt eller omvänd skattskyldighet gäller.

Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De skattefria omsättningar för vilka ML kräver att faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 16.2 vid kantrubriken ”Mervärdesskattefri omsättning som kräver faktura”.

16.4.2 Förenklad faktura

Lagstiftaren har ansett att det inte är ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. Enligt artikel 238 i mervärdesskattedirektivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. Genom att införa bestämmelser om förenklade fakturor i 11 kap. 9 § ML har lagstiftaren valt att utnyttja denna möjlighet.

Förutsättningar

Förutsättningen för att få frångå det generella kravet för vad en faktura ska innehålla och i stället utfärda en förenklad faktura är att

1. fakturan är på ett mindre belopp, eller

2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för

utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.

Föreskrifter

Skatteverket har utfärdat föreskrifter om förenklad faktura (SKVFS 2005:14). Skatteverket föreskriver där vad som ska förstås med mindre belopp och när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar är sådana att förenklad faktura får utfärdas.

Enligt föreskriften SKVFS 2007:13 kan ytterligare en slags förenklad faktura, som medför att löpnummer inte behöver anges, också användas i vissa fall när fakturor för olika säljare utfärdas i samma handling. Det gäller vid fakturering av el och elnät i samma handling samt vid inbyte av maskiner m.m. hos en återförsäljare som utfärdar faktura för sin egen omsättning i samma handling.

Mindre belopp

Enligt föreskrifterna avses med mindre belopp en fakturas totalbelopp som inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt. Värdet av fakturans samtliga omsättningar, för vilka faktureringsskyldighet föreligger, ska inräknas i totalbeloppet. Detta gäller oavsett om skattskyldighet för mervärdesskatt föreligger eller inte för den enskilda omsättningen. Ovanstående gäller även för samlingsfakturor.

I det fall det förekommer flera fakturor i samma handling har Skatteverket i skrivelse 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, uttalat att gränsen för mindre belopp ska bedömas utifrån respektive säljares faktura, se avsnitt 16.2.

Handelsbruk m.m.

Av föreskrifterna framgår att kraven på handelsbruk, administrativ praxis och tekniska förutsättningar är uppfyllda om

- varor och tjänster säljs genom betalautomat såsom vid försäljning av bensin, uttag av väg-, bro- eller tunnelavgifter, uttag av parkeringsavgifter och liknande där det normalt inte går att identifiera köparen,
- krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttag av väg-, bro- eller tunnelavgift i övrigt skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen, eller
- persontransporter säljs inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att det enligt branschpraxis normalt saknas uppgifter för att kunna identifiera köparen.

Förenklad fakturas innehåll

Förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,

2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
4. den mervärdesskatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Av Skatteverkets skrivelse 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, framgår att identifiering av säljaren enligt andra punkten ovan ska ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges. Enligt Skatteverkets uppfattning är det tillräckligt att numret skrivs som person-/organisationsnummer.

När det gäller punkt 4 ovan är det Skatteverkets uppfattning att det ska finnas uppgift antingen om mervärdesskattebeloppet eller om beskattningsunderlaget och tillämplig skattesats, dvs. 25 %, 12 % eller 6 %. Att endast ange beskattningsunderlaget inklusive mervärdesskatt uppfyller alltså inte kravet på en förenklad faktura.

Begränsningar

Av 11 kap. 9 § 1 st. ML framgår att förenklad faktura endast får utfärdas för transaktioner inom landet. Vid gränsöverskridande handel är det inte tillåtet att använda förenklad faktura. Det innebär att det inte är möjligt att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna försäljningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, dvs. när varor transporteras till ett annat EG-land. Det är inte heller tillåtet att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. ML. Detsamma gäller vid monteringsleverans enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Detaljhandeln

Näringsidkare kan göra inköp från detaljhandlare, som exempelvis stormarknader och byggvaruhus, där all försäljning sker från kontantkassor. Om försäljningssumman överstiger gränsbeloppet 2 000 kr för mindre belopp måste en fullständig faktura utfärdas vid försäljning till näringsidkare. Vid sådan försäljning måste av handlingen framgå köparens fullständiga namn och adress, löpnummer m.m. Ett kassakvitto från ett kassaregister innehåller inte uppgift om köparens namn och adress, varför komplettering måste ske med dessa uppgifter. Vad beträffar uppgiften om löpnummer kan, enligt Skatteverkets uppfattning, det unika identifikationsnummer som finns på ett kassakvitto anses utgöra löpnummer enligt ML. Detta även om det finns flera kassaapparater, varvid varje apparat har sitt unika löpnummer.

Vinstmarginal-beskattning

Av Skatteverkets skrivelse 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, framgår att förenklad faktura även får användas när faktureringsskyldighet föreligger och återförsäljaren tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Detta gäller trots att reglerna om VMB bl.a. innebär att någon mervärdesskatt inte får anges i fakturan. Av fakturan måste därför framgå att reglerna om VMB tillämpats som en förklaring till den uteblivna skattedebiteringen. De allmänna förutsättningarna för att få utfärda förenklad faktura ska också vara uppfyllda.

16.4.3 Bidrag kopplat till priset

Om ett bidrag anses direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst ska bidraget inräknas i beskattningsunderlaget för varan/tjänsten, se avsnitt 11.3.2 I skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, har Skatteverket angett att utgående och ingående skatt ska korrespondera med varandra, vilket innebär att den utgående skatt som säljaren är skattskyldig för i princip ska kunna dras av som ingående skatt hos köparen om denne har avdragsrätt. När en säljare uppbär ett bidrag, som är direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst, är det inte fråga om en omsättning åt bidragsgivaren utan endast till säljarens kund. Säljaren har därmed inte någon faktureringsskyldighet enligt ML gentemot bidragsgivaren utan enbart mot köparen.

I fakturan till köparen ska det skattebelopp anges som gäller för omsättningen. Skatteverket anser att detta inte förändras av att säljaren uppbär ersättning från flera håll.

Vid handel mellan näringsidkare anges priset normalt exklusive skatt. Detta medför att den utgående skatten betalas av köparen och inte av bidragsgivaren. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part.

Exempel

Pris exklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset)	900 kr
Beskattningsunderlag	1 000 kr
Skatt 25 %	250 kr
Att betala (100 + 250)	350 kr

Är prissättningen i stället inklusive skatt understiger det belopp köparen betalar skattebeloppet. I ett sådant fall får även betalningen från tredje part anses inkludera skatt. Beskatt-

ningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part exklusive skatt.

Exempel

Pris inklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset)	900 kr
Beskattningsunderlag (1 000 kr – 20 %)	800 kr
Skatt 25 %	200 kr
Att betala	100 kr

Skatteverket anser att köparen ska ha möjlighet att dra av hela den skatt som debiterats av säljaren även när en tredje part har betalat en del av denna. Den tredje parten har tillskjutit medel för köparens räkning och därför ska betalningen tillgodoföras köparen.

16.5 Kreditnota

16.5.1 Allmänt

Enligt 11 kap. 10 § ML ska säljaren utfärda en kreditnota om han lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML (kassarabatter) eller 7 kap. 6 § 1 st. 3 p. ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § 2 st. ML inte föreligger. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta i de fall faktureringsskyldighet enligt 11 kap. ML förelegat när ursprungsfakturan utställdes, jfr avsnitt 16.2. Säljaren kan alltså bli skyldig att utfärda kreditnota även om mervärdesskatt inte debiterats i ursprungsfakturan som exempelvis vid export och mervärdesskattefri försäljning till andra EG-länder.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningsskyldighet av utgående skatt och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående skatt fråntas honom.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringsskyldighet inte förelegat avseende den ursprungliga transaktionen anser Skatteverket att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas. För de som är bokföringsskyldiga får i stället uppgiftskraven på en kreditnota hämtas från bestämmelserna i BFL.

Utfärdas av annan

Formuleringen i lagtexten att en kreditnota ska likställas med en faktura, medför att kreditnotan liksom fakturan även kan utfärdas av köparen eller en tredje person. En överföring till

kunden av uppgiften att utfärda en kreditnota, på motsvarande sätt som vid självfakturering, innebär inte att ansvaret har övergått från säljaren till köparen. Säljaren torde alltid kunna välja att själv utfärda faktura eller kreditnota för de omsättningar som han är faktureringsskyldig för.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, dvs. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Av skrivelse 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, framgår emellertid att Skatteverket anser att kreditnota avseende kassarabatt inte behöver utfärdas under förutsättning att följande tre kriterier är uppfyllda

1. den tid inom vilken kassarabatten medges anges på fakturan,
2. om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten, samt
3. kopia av betalningshandling, som visar att betalning skett inom föreskriven tid, kompletterar fakturan.

Exempel

Ett företag ställer ut en faktura på 800 kr samt 25 % mervärdesskatt, dvs. 200 kr. Samtliga uppgifter avseende fakturans innehåll finns på underlaget. Dessutom anger företaget att kassarabatt om 3 % kan erhållas om betalning sker inom viss tid. Om företaget även anger följande: ”vid utnyttjad kassarabatt ska beskattningsunderlaget sänkas med 24 kr samt mervärdesskatten om 25 % med 6 kr” bör fakturan vara tillräcklig för att nedsättningen ska kunna göras utan en separat kreditnota. Detta under förutsättning att betalningshandling, som visar att den i fakturan angivna kassarabatten utnyttjats, kompletterar fakturan.

För det fall att samtliga tre ovannämnda kriterier inte uppfylls anser Skatteverket att en separat kreditnota måste ställas ut i samband med utnyttjad kassarabatt.

Andra prisnedsättningar i efterhand

Även andra prisnedsättningar i efterhand än kassarabatter medför krav på att kreditnota ska utfärdas. Skillnaden jämfört med kassarabatter är att den skattskyldige och hans kund kan avtala om att prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget. De kan således avtala om att prisnedsättningen eller rabatten inte ska ändra (minska) mervärdesskattebeloppet och i

så fall finns inget krav på kreditnota enligt ML. Dessa bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

Debiteringar och krediteringar i samma handling

Inom vissa branscher är det vanligt med fakturering i förskott, exempelvis kvartalsvis. Därefter kan det ske krediteringar, såsom vid slutavstämning mot preliminärt debiterade belopp, prisreduktioner m.m. Skatteverket har inget att erinra mot att det inom dessa branscher sker debiteringar och krediteringar i samma handling. Det har heller ingen betydelse vad handlingen kallas för. Det avgörande är i stället att handlingen innehåller samtliga de uppgifter som krävs enligt ML. Således ska samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § och 11 kap. 10 § ML vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en faktura respektive en kreditnota.

Felaktigt debiterad utgående skatt

Det kan förekomma att ett belopp betecknas som mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling utan att beloppet är någon skatt i ML:s mening. Ett exempel är om mervärdesskatt debiteras på en skattefri transaktion. Från och med den 1 januari 2008 har nya bestämmelser införts beträffande betalningsskyldigheten för felaktiga debiteringar av utgående skatt. Har en sådan felaktig debitering gjorts i en handling som upprättats den 1 januari 2008 eller senare är företaget skyldigt att betala in beloppet till staten. Ändring av denna betalningsskyldighet kan ske om kreditnota utfärdas. Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota. Av prop. 2007/08:25 s. 95 framgår att ett krav för sådan eftergift är att det inte finns någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall. Se vidare avsnitten 4.5 och 17.4.11.

Om inbetalning gjorts av en felaktig debitering, som skett i en handling upprättad före den 1 januari 2008, är Skatteverket skyldigt att återbetala beloppet till säljaren utan att kunna ställa krav på att en kreditnota utfärdas. Detta framgår av RÅ 2005 ref. 81.

16.5.2 Kreditnotans innehåll

Kreditnotan beskrivs i ML som en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan. Av 11 kap. 10 § ML framgår att en kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. ändringen av mervärdesskatten, och

2. i förekommande fall att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt vid s.k. omvänd skattskyldighet.

Före lagändringen den 1 januari 2008 fanns även ett krav på att mervärdesskattebeloppet enligt den ursprungliga fakturan skulle anges i kreditnotan.

Av skrivelse 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, framgår att det är Skatteverkets uppfattning att kravet på hänvisning till ursprungsfakturan innebär att det är ursprungsfakturans löpnummer som ska uppges. Vidare är det Skatteverkets uppfattning att hänvisning i normalfallet måste ske till löpnumret för varje enskild ursprungsfaktura även om krediteringen avser flera fakturor. Under vissa förutsättningar får dock sådan hänvisning i stället ske genom att i kreditnotan uppge den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Detta kan gälla när det är praktiskt omöjligt att hänvisa till en speciell ursprungsfaktura eller när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor.

Praktiskt omöjligt

Det kan förekomma att en kreditering avser vissa varor som tidigare fakturerats tillsammans med andra varor av samma slag, men där de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets redovisningssystem kan härledas till en speciell ursprungsfaktura. I sådana situationer kan det vara praktiskt omöjligt att ange ursprungsfakturans löpnummer. Motsvarande gäller även vid kreditering av backar, tomglas och liknande. Under dessa förutsättningar anser Skatteverket att kravet på en otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan är uppfyllt om hänvisning i kreditnotan sker till den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Som ytterligare förutsättning gäller att den angivna tidsperioden inte får avse krediteringar som sker senare än vad som normalt förekommer inom den aktuella branschen, dock inte krediteringar som sker senare än vad parterna särskilt kan ha avtalat.

Mycket stort antal fakturor

Skatteverket anser att avsteg från kravet på hänvisning till varje enskild faktura även kan ske när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader att ta fram erforderliga uppgifter. I dessa fall kan det räcka med att hänvisa till utställda fakturor under berörd tidsperiod. Detta kan gälla när rabatter och liknande ges ut i efterhand och som baseras på inköp som gjorts under en viss tidsperiod, exempelvis årsrabatter. Även om det enbart rör sig om en stor mängd ursprungsfakturor kan det vara tillräckligt att hänvisa till tidsperioden om det skulle medföra betydande olägenheter att hänvisa till samtliga enskilda

löpnummer. Härvid förutsätts att den direkta kopplingen mellan kreditnotan och ursprungsfakturorna otvetydigt framgår av företagets redovisningssystem. Som betydande olägenhet anses exempelvis att en kreditnota skulle behöva hänvisa till ett så stort antal ursprungsfakturor att det skulle krävas utrymme i form av bilagor till kreditnotan.

16.6 Utländsk valuta

SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 1 st. ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet i båda valutorna i fakturan om de ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning ska omräkningen ske efter den senaste valutakurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/a conto dessförinnan. Säljaren och köparen ska bokföra det mervärdesskattebelopp som motsvarar hans redovisningsvaluta. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Av 11 kap. 11 § 3 st. ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange mervärdesskatten i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 2 st. ML ska ett företag, som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Mervärdesskattebeloppet ska beräknas efter den senaste valutakurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Mottagande av faktura i euro

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Vid successiva tillhandahållanden bör valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Jämförelse kan ske med vad som gäller vid omräkning vid en säljares fakturering enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130

135753-05/111, se under kantrubrikerna ”Omräkningskurs/ senaste registrerade valutakurs” och ”Successiva leveranser” nedan.

Motsvarande omräkning måste ske i de fall köparen har euro som redovisningsvaluta och får fakturor som är utfärdade i svenska kronor.

RSV har i skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, tagit upp frågan om vad som gäller avseende fakturor från svenska leverantörer där fakturabeloppet endast är angivet i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

Omräkningskurs/ senaste registrerade valutakurs

I ML har det inte reglerats vilken specifik omräkningskurs som ska användas vid omräkning av valutakurs i en faktura. I stället får ledning sökas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. Alternativt kan tillämpas en kurs som bestäms genom hänvisning till denna marknad eller dessa marknader enligt de regler som fastställts av medlemsstaten.

RR har uttalat, RÅ 2003 ref. 102, att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB. Dessa kurser ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar. Av domen framgår vidare att den kurs som ska användas är den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde. RR har även i ett senare mål, RÅ 2007 not. 163, ansett att omräkning av valuta ska ske med utgångspunkt i den vid skattskyldighetens inträde dagligen publicerade säljkursen.

Ovanstående domar har medfört vissa problem eftersom en officiellt noterad säljkurs saknas i Sverige. I skrivelse 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111, gör därför Skatteverket den bedömningen att en annan kurs måste kunna tillämpas. Av skrivelsen framgår att den officiellt dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmbörsens valutafixering, kan anses vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Stockholmsbörsens valutafixering ska alltså tillämpas som särskild omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlaget. Kursen finns att tillgå på Riksbankens webbplats (www.riksbanken.se) och på Stockholmsbörsens webbplats (www.omxgroup.com).

Av Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, framgår att det är den senast kända kursen vid skattskyldighetens inträde som ska användas, dvs. på leveransdagen eller dagen för betalning av förskott och a conto. Om fakturering sker ett mindre antal dagar före leverans eller tillhandahållande får av praktiska skäl i stället användas den senast kända kursen på fakturadagen. I skrivelsen redogörs även närmare för Skatteverkets uppfattning när det gäller omräkningskurs för samlingsfakturor, successiva leveranser och förskotts- eller a conto-fakturor.

Samlingsfakturor

När samlingsfaktura utfärdas måste omräkning ske efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna och tillhandahållandena skedde eller om samlingsfakturan avser förskott eller a conton de dagar då betalningarna togs emot.

Successiva leveranser

Vid successiva leveranser av t.ex. el och gas är det svårt att fastställa den specifika dagen för skattskyldighetens inträde. Då får valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Motsvarande gäller i fråga om successiva tillhandahållanden av tjänster.

Förskotts- eller a conto-fakturor

Ofta utfärdas en förskotts- eller a conto-faktura innan betalning tas emot. Om fakturering sker tidigast en månad före förfallodagen får valutakursen på fakturadagen användas i stället för kursen på betalningsdagen.

Från och med den 1 januari 2008 inträder skattskyldigheten för förskott och a conton som avser bygg- och anläggningstjänster normalt när förskotts- eller a conto-faktura utfärdas. För sådana förskott och a conton ska alltså kursen på fakturadagen användas.

Gemenskapsinternt förvärv (GIF)

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för GIF regleras i 1 kap. 4 a § ML. Lydelsen av denna paragraf innebär att skattskyldigheten för GIF inträder vid den tidpunkten då varan levereras. Omräkningen ska således göras per leveransdatum. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent. Jämför RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning.

De månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket kan inhämtas från webbplatserna www.riksbanken.se respektive www.tullverket.se.

Svenska kronor i deklaration

Av 1 kap. 7 § SBL framgår att de uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om mervärdesskatten till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika mervärdesskattebelopp.

16.7 Öresavrundning

Avrundning i faktura

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

Skatteverket anser att då fakturering sker med öppen debitering av mervärdesskatten behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda skattebeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på skattebeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

Avrundning i deklaration

När utgående och ingående skatt deklareras ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort, 23 kap. 1 § SBL. Inbetalning av mervärdesskatt till statsverket görs således i hela krontal.

16.8 Auktionsförsäljning

Förmedling i annans namn

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. Skatteverket anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktions-

företaget ska fakturan innehålla samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. Skatteverket anser vidare att säljarens namn kan utelämnas av anonymitetsskäl på den handling som överlämnas till köparen om auktionsförrättaren på handlingen uppger t.ex. kodnummer eller utropsnummer med vars hjälp säljaren kan identifieras. För att styrka avdrags- eller återbetalningsrätt för köparen krävs emellertid att en sådan handling kompletteras med uppgifter från auktionsföretaget. Vidare gäller att om köparen har för avsikt att använda vinstmarginalbeskattning (VMB) vid sin omsättning av de inköpta varorna måste han kunna visa att förutsättningarna för att få tillämpa VMB, bl.a. förvärvskriteriet, är uppfyllda, se avsnitt 33.2. Köparen måste i sådana fall ha tillgång till en handling som visar vem säljaren är.

Förmedling i eget namn

Om förmedlingen sker i eget namn är såväl auktionsförrättaren som säljaren skattskyldiga för sin respektive omsättning, jfr 6 kap. 7 § ML, och båda är skyldiga att utfärda faktura. I dylika fall kan reglerna om beskattning av begagnade varor bli tillämpliga, se avsnitt 33.

Varuförsäljning

I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringsskyldigt enligt allmänna regler.

Exekutiv auktion

Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av mervärdesskatt. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringsskyldighet. Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, uttalat att vid exekutiv försäljning av en vara får en gäldenärs faktureringsskyldighet enligt ML anses fullgjord genom att KFM upprättar handlingar som kan jämställas med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning, se avsnitt 16.2.

Pant

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av mervärdesskatt. Mervärdesskatten utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

16.9 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor och ska avse följande uppgifter

- datum när varorna togs emot,
- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,
- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Rikspolisstyrelsen kan meddela ytterligare föreskrifter rörande förordningen.

16.10 Kontokort

BFN har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos säljföretaget respektive kontokortsföretaget. Den sammanställning som säljföretaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedeln. Av BFN:s allmänna råd, BFNAR 2000:5, framgår att en följesedel utgör räkenskapsinformation endast om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa inte ersätts av en fullständig sammanställning – t.ex. en faktura – som innehåller dessa uppgifter.

Purchasing Card

Banker, som är anslutna till ett Purchasing Card system, kan ställa ut purchasingkort till vissa utvalda anställda i ett företag. Med hjälp av kortet kan dessa anställda därefter göra inköp för företagets räkning hos leverantörer som är anslutna till systemet. Inköpen faktureras månadsvis via en purchasingavräkning som ställs ut av den bank som tillhandahållit kortet. Någon faktura ställs alltså inte ut av leverantören utan det enda underlag som kortinnehavaren erhåller är ifrågavarande periodiska rapport.

I skrivelse 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, har Skatteverket angivit att en sådan periodisk rapport kan utgöra en faktura i ML:s mening under förutsättning att den innehåller samtliga de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

16.11 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringsskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

BFN har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

16.12 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs ibland av fakturor i vanlig mening och ibland av plusgiro- eller bankgiroavier. Skatteverket anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

16.13 Telefonkort

I skrivelse 2007-12-05, dnr 131 617242-07/111, har Skatteverket redogjort för sin uppfattning om faktureringsskyldigheten vid försäljning och distribution av telefonkort.

Utställare

För den som ställer ut ett telefonkort inträder faktureringsskyldigheten först när telefonkortet används för betalning för ett faktiskt tillhandahållande till en näringsidkare. Detta beror på att skattskyldighet inte uppkommer vid förskottsbetalning för ett telefonkort utan först i samband med att kortet används för ett tillhandahållande, se vidare avsnitt 4.6.3.

Omsättning av telefonitjänster till privatpersoner omfattas inte av faktureringsskyldigheten.

Det kan inte anses finnas något krav på att den som förvärvar tjänsten måste uppge för telefoniföretaget om han är näringsidkare eller juridisk person. Om köparen inte erhåller ett korrekt underlag bör han dock meddela detta till säljaren så att denne kan ställa ut en faktura enligt gällande regler.

Distributör

Ett företag (distributör) som för någon annans räkning säljer telefonkort tillhandahåller sin uppdragsgivare en administrativ tjänst. Distributören kan erhålla en särskild ersättning för sin tjänst alternativt får denne köpa telefonkortet för ett pris som understiger kortets värde för slutkunden. Oavsett hur ersättningen avtalats föreligger faktureringsskyldighet för distributören.

Faktureringsskyldighet föreligger alltså även i det fall ersättning erhålls genom att distributören får köpa telefonkortet till reducerat pris och att det därför inte uppkommer något belopp för uppdragsgivaren att betala till distributören.

Fakturan ska innehålla de uppgifter som framgår av avsnitt 16.4. Förenklad faktura kan dock utfärdas om förutsättningarna härför är uppfyllda, se vidare avsnitt 16.4.2.

Exempel

Ett telefoniföretag (utställaren) säljer ett telefonkort till en distributör (A) för 180 kr. A säljer kortet vidare till en tobakshandlare (B) för 190 kr. B säljer sedan kortet för 200 kr till en näringsidkare som ska använda kortet för betalning av telefonitjänster.

För slutkunden representerar telefonkortet alltså ett värde med 200 kr.

A ska utfärda en faktura till utställaren avseende den tjänst som tillhandahållits. Ersättningen kan beräknas till 20 kr (200 - 180) vilket utgör skillnaden mellan telefonkortets värde för slutkunden och A:s inköpspris. Beloppet får anses vara inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget utgör 16 kr efter avdrag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen med 4 kr.

På motsvarande sätt ska B utfärda en faktura till A med en total ersättning som uppgår till 10 kr (200 - 190) inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget uppgår till 8 kr efter avdrag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen med 2 kr.

17 Redovisning av utgående och ingående skatt

17.1 Allmänt

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeklaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas.

Bokförings-skyldiga

För de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) ska redovisning ske antingen enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

Ej bokförings-skyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående skatten i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits. Detta framgår av 13 kap. 7 och 17 §§ ML.

Byggverksamhet fr.o.m. 2008-01-01

Ett företag, som redovisar enligt faktureringsmetoden, ska fr.o.m. den 1 januari 2008 tillämpa den s.k. fakturadatummetoden vid redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster. Denna metod innebär att redovisning ska ske i den redovisningsperiod under vilken faktura utfärdats. För byggföretags ny- till-, eller ombyggnad i egen regi, som påbörjats efter den 31 december 2007, ska redovisning ske i den period under vilken fastigheten eller lägenheten kunnat tas i bruk. Se vidare avsnitt 17.4.3.

Mervärdes-skattedirektivet

Huvudregeln enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är att utgående skatt ska redovisas i den period under vilken varorna levereras eller tjänsterna utförs. Vidare anges i artikel 65 att mervärdesskatten på a conto-betalningar ska redovisas när betalningen tas emot. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 66 möjlighet att föreskriva att den utgående skatten för vissa transaktioner i stället ska redovisas vid följande tidpunkter:

a. Senast när fakturan utfärdas.

b. Senast vid mottagandet av betalningen.

c. Om någon faktura inte utfärdats, eller utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen från den beskattningsgrundande händelsen.

Av artikel 167 framgår att rätten till avdrag för ingående skatt inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Köparen har alltså rätt att dra av den ingående skatten i deklarationen för den period där säljaren ska redovisa motsvarande belopp som utgående skatt.

De svenska reglerna, där redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde vid faktureringsmetoden knyts till bokföringstidpunkten enligt god redovisningssed, saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den s.k. fakturadatummetoden för bygg- och anläggningstjänster är dock en anpassning till mervärdesskattedirektivet.

17.2 Bokföringslagens redovisningsregler

Alla bokföringsskyldiga företag ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. De företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL kan tillämpa en kontantprincip vid den löpande bokföringen om nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr per år. Kontantprincipen kräver dock att fordringar och skulder måste bokföras vid räkenskapsårets utgång.

Kontantprincipen får även tillämpas av företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Årsredovisning enligt BFL

I 6 kap. 1 § BFL anges att företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska avsluta bokföringen med en årsredovisning:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. vissa stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
   a. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
   b. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kr,
   c. nettoomsättningen har för vart och ett av två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kr,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
   a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
   b. koncernföretagens balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kr,
   c. koncernföretagens nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kr.

Årsbokslut

Enligt 6 kap. 3 § BFL ska andra företag än de som avses i 6 kap. 1 § BFL avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut om de inte upprättar årsredovisning. Ett sådant företag får upprätta ett förenklat årsbokslut om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr.

17.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler

I samband med registreringen av skattskyldiga tilldelar Skatteverket den redovisningsmetod som ska användas för mervärdesskatt. ML:s redovisningsregler har samordnats med reglerna i bokföringslagen, jfr avsnitt 17.2. Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden. Om förutsättningarna i 13 kap. 8 § ML för att tillämpa bokslutsmetoden är uppfyllda får den skattskyldige i stället välja denna metod. Reglerna innebär följande:

Bokslutsmetoden tilldelas

- företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt BFL, dvs. främst fysiska personer, under förutsättning att årsomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr, och
- andra företag som har rätt att tillämpa kontantprincipen vid den löpande bokföringen, dvs. om det endast förekommer

ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Enligt RSV:s ställningstagande i informationsbladet ”Aktuell Redovisningsinformation” nr 78/01 kan presumeras att så är fallet för företag med begränsad verksamhet, dvs. i normalfallet vid omsättning upp till en miljon kr.

Faktureringsmetoden tilldelas

– övriga företag, dvs. främst aktiebolag och ekonomiska föreningar där det inte endast förekommer ett mindre antal fakturor som uppgår till ej avsevärda belopp.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa mervärdesskatt respektive rätten till avdrag eller återbetalning inträder. Se avsnitten 17.3.1 och 17.3.2.

Samma metod för ut- och ingående skatt

Av Skatteverket tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående skatt. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående skatt enligt bokslutsmetoden och ingående skatt enligt faktureringsmetoden.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a conto-betalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. För förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 17.4.3. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att mervärdesskatt som belöper på värdet av uttag ska redovisas i deklarationen för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkort inträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

Brytdags-redovisning

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag.

Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter.

Löpande år resp. bokslut

RSV har i en PM 1995-03-02, dnr 283-95/212, redogjort för sin uppfattning angående redovisning av mervärdesskatt under löpande år och i samband med årsbokslut. Sammanfattningsvis sägs följande.

> ”Enligt BFL ska bokföringsskyldighetens inträde löpande under året göras beroende av när faktura eller motsvarande handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.
>
> I 4 § tredje punkten BFL finns bestämmelser som avser årsbokslut. Här anges att bokföringen inför bokslut, utöver tidigare bokförda poster, skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret.
>
> Enligt ML skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller motsvarande handling.
>
> I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura föreligger senast på brytdagen under förutsättning att den underliggande affärshändelsen inträffat under det gamla räkenskapsåret. En förutsättning är vidare att bokföring sker i bokslutet med faktura som underlag. För sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura inte föreligger senast på brytdagen men affärshändelse inträffat på det gamla året skall bokföring göras med annat underlag än faktura. I sådana fall bör den härpå belöpande mervärdesskatten inte beaktas förrän in på det nya året.”

Detta innebär att sådana tillhandahållanden där faktura saknas på brytdagen varken ska redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen för det gamla beskattningsåret. Detta gäller oavsett om faktura mottagits eller inte före den sista redovisningsdagen för det gamla årets sista redovisningsperiod.

Denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV:s skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt bokslutsmetoden. Vid förenklat bokslut kan dock inte brytdagsredovisning tillämpas. Som ett exempel avseende brytdagsredovisning kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

Enligt 13 kap. 6 och 16 §§ ML ska utgående och ingående skatt avseende förskott och a conton redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Detta gäller även i de fall en förskotts- eller a conto-faktura utfärdas under ett beskattningsår och betalning sker under det efterföljande beskattningsåret. Från och med den 1 januari 2008 gäller dock speciella regler för förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster, se vidare avsnitt 17.4.3.

Förenklat bokslut

Till ledning för de enskilda näringsidkare som enligt reglerna i 6 kap. 3 § BFL upprättar ett förenklat årsbokslut har BFN meddelat ett allmänt råd (BFNAR 2006:1) och en tillhörande vägledning. Eftersom samordning föreligger mellan reglerna för bokföring och redovisning av mervärdesskatt och det saknas en särskild mervärdesskatterättslig definition av fordringar och skulder ska den som upprättar ett förenklat årsbokslut tillämpa de principer för fordringar och skulder som framgår av BFN:s allmänna råd och vägledning i dessa fall.

Av BFN:s vägledning framgår att som kundfordringar ska vid förenklat bokslut följande tas upp:

- Fakturor som företaget har skickat men inte fått betalt för innan räkenskapsårets slut.
- Försäljningar som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fakturerat vid årets utgång.

Som leverantörsskulder ska följande tas upp:

- Fakturor som företaget har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
- Inköp som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

Med anledning av denna definition av leverantörsskulder erinras om att avdragsrätt för ingående skatt endast föreligger om skatten kan styrkas med faktura som mottagits senast när skattedeklaration enligt lag ska lämnas. Om deklaration lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Delägare i enkelt bolag

I ett enkelt bolag åvilar bokföringsskyldigheten de enskilda delägarna, var och en för sig. Om det är förenligt med god redovisningssed får bokföringen organiseras gemensamt, men något krav på gemensam bokföring finns inte. Även vid s.k. representantredovisning kan delägarna välja mellan gemensam bokföring och att varje delägare bokför för sig. Se vidare om representantredovisning i avsnitt 8.2.2.

I skrivelse 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111, har Skatteverket tagit ställning till vilka grunder som bör gälla vid tilldelning av redovisningsmetod för delägare i enkelt bolag. Om ett företag, som är delägare i ett enkelt bolag, får tillämpa bokslutsmetoden eller inte ska bedömas utifrån den enskilda delägarens andel i bolaget och inte utifrån bolagets hela verksamhet. Om delägarna inte har gemensam bokföring kan de därför få tillämpa olika redovisningsmetoder.

Vid representantredovisning kan dock endast en redovisningsmetod tilldelas för bolaget. Om någon av delägarna, utifrån sin andel i bolaget, inte uppfyller kriterierna för bokslutsmetoden bör faktureringsmetoden normalt tilldelas för representantredovisningen och detta gäller oavsett om det finns gemensam bokföring eller inte.

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av mervärdesskatt behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående skatten göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående skatt göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Refinansiering av fordringar

Vid kreditförsäljning kan säljaren refinansiera sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin

bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovisningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överlåts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 17.4.5.

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet, avsnitt 17.4.1,
- vid konkurs, avsnitt 17.4.2,
- för bygg- och anläggningstjänster, avsnitt 17.4.3,
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll, avsnitt 17.4.4,
- vid kundförlust, avsnitt 17.4.5,
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog, avsnitt 17.4.6,
- vid import, avsnitt 17.4.7,
- vid återbäring, avsnitt 17.4.8,
- för utländska företagare, avsnitt 17.4.9,
- vid handel inom EG, avsnitt 17.4.10,
- vid felaktigt debiterad mervärdesskatt, avsnitt 17.4.11,

– vid privat användning av personbil, avsnitt 17.4.12.

17.3.1 Faktureringsmetoden

Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML ska faktureringsmetoden tillämpas om inte villkoren för bokslutsmetoden är uppfyllda och den skattskyldige väljer att tillämpa den metoden, jfr avsnitt 17.3. För bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler fr.o.m. den 1 januari 2008, se avsnitt 17.4.3.

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. (13 kap. 6 och16 §§ samt 19 kap. 12 § ML).

Enligt 4 kap. 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av författningskommentaren till BFL framgår att vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. I sista hand bestäms dock vad som utgör god redovisningssed av domstol med utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

Bokföringens uppläggning

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

– kontantaffärer under perioden,

– under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom för bygg- och anläggningstjänster),

– fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),

– fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,

– gjorda uttag under perioden,

– särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se avsnitt 17.3.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av mervärdesskatt. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 17.4.5.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

– kontantinköp under perioden,

– förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden (utom för bygg- och anläggningstjänster),

– obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,

– särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut, se avsnitt 17.3.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att mervärdesskatt på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten, 13 kap. 6 § 3 p. och 16 § 2 p. ML. Om betalning inte erlagts under avtalad hyresperiod anses hyrestjänsten tillhandahållen och redovisningsskyldighet respektive avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då hyresperioden gått ut, 13 kap. 6 § 1 p. och 16 § 1 p. ML. Mervärdesskatten ska då för den som tillämpar faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt

god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Mjölkkvoter

Vid försäljning av mjölkkvot är överlåtelsen giltig först när den registrerats hos Statens jordbruksverk (SJV). Av skrivelse 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111, framgår att Skatteverket anser att tidpunkten för registreringen normalt saknar betydelse för när utgående respektive ingående skatt vid överlåtelse av mjölkkvot ska redovisas. Detta eftersom utgångspunkten i normalfallet är att säljaren har anledning anta att köparen uppfyller villkoren – i första hand att köparen är mjölkproducent – för att SJV ska registrera överlåtelsen. Säljaren ska därför, om inte annan tillträdesdag avtalats, redovisa den utgående skatten i den redovisningsperiod under vilken avtalet om överlåtelsen ingåtts. Motsvarande gäller för köparens redovisning av den ingående skatten. Detta under förutsättning att säljaren respektive köparen redovisar enligt faktureringsmetoden.

Omperiodisering

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit föremål för process i RR. RR har i fyra mål prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt tidigast får ske (1999-03-25 mål nr 1035-1997, 3572-1997, 3618-1997, RÅ 1999 ref. 16). RSV har i en skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, kommenterat domarna.

RSV har gjort följande kommentar till domen när det gäller skattskyldiga som tillämpar enmånadsredovisning. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår.

> ”Domen gäller frågan när en affärshändelse tidigast får redovisas enligt god redovisningssed och vad som följer därav beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Huvudprincipen efter domen är fortfarande att redovisningen av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Denna ordning är inte ifrågasatt. Regeringsrättens prövning gäller om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt.

Regeringsrätten godtar att en skattskyldig hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Domen innebär inte något tvång för företagen att under löpande år hänföra fakturor till den månad då leveransen/tillhandahållandet skedde. Detta innebär att utöver den gängse metoden att bokföra efter huvudprincipen finns ytterligare en andra metod. Ingående skatt avseende leverans/tillhandahållande under en viss månad får följaktligen enligt den andra metoden hänföras till den månad under vilken en leverans skett av en vara eller en tjänst har tillhandahållits. Detta gäller trots att fakturorna för inköpet inte inkommit till den skattskyldige förrän i den påföljande månaden.

RSV tolkar domen så att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden en viss redovisningsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan för leveransen/tillhandahållandet inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen ska avges. Om deklarationen lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Regeringsrätten uppställer som särskild förutsättning för att fakturor ska få hänföras till en tidigare månad än då de mottas att systemet tillämpas konsekvent. Detta gäller under förutsättning att fakturan tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett.

RSV anser att en konsekvent tillämpning, såvitt nu är i fråga, innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen bör avse redovisningen av affärshändelserna enligt god redovisningssed. Det är således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt i månaden efter den då leverans/tillhandahållande skett med motiveringen att faktureringen beträffande dessa affärshändelser skett då men hänfört ingående skatt till månaden för

mottagna leveranser/tillhandahållanden föreligger enligt RSV:s mening inte en konsekvent tillämpning. Eftersom det är god redovisningssed att redovisa den utgående skatten i takt med faktureringen bör den tillämpningen av redovisningen godtas. Avdraget för ingående skatt bör emellertid i ifrågavarande fall inte medges i den tidigare redovisningsperioden utan i den följande.

I den goda redovisningsseden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m h t väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskattelagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tullräkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott.”

Av målet C-152/02, Terra Baubedarf, framgår att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den period då både leverans har skett och faktura erhållits. Med anledning av denna dom har fråga uppkommit om domen bör föranleda någon ändrad uppfattning i förhållande till vad som anges i ovan nämnda skrivelse 1999-04-15 från RSV. Enligt skrivelse 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, anser Skatteverket att de principer som framgår av RSV:s skrivelse 1999-04-15 fortfarande får tillämpas. Sådana omperiodiseringar, som anges i skrivelsen, får dock inte göras när redovisning ska ske enligt den fakturadatummetod som gäller för bygg- och anläggningstjänster. För fakturadatummetoden är nämligen inte god redovisningssed vägledande utan redovisning sker då enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser som inte har någon koppling till god redovisningssed. Jämför med vad som anges i avsnitt 17.4.3.1 om tidpunkten för utnyttjande av avdragsrätten vid redovisning enligt fakturadatummetoden.

Elektroniskt inkomna fakturor

I skrivelse 2003-10-23, dnr 9053-03/120, har RSV besvarat frågor om rätt tidpunkt för avdrag för ingående skatt som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Frågorna har ställts mot bakgrund av exempel 5 i BFN:s vägledning om löpande bokföring. I exemplet beskrivs processen av elektroniska fakturor i tre olika steg. I steg ett registreras fakturorna i ett datakommunikationssystem. I steg två inläses fakturorna i ett fakturahanteringssystem där kontering och attestering sker. I steg tre sker överföring av informationen till redovisningssystemet för att presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. För att det ska finnas tid för en normal attestrunda förekommer det att företag dröjer med överföringen till redovisningssystemet enligt steg tre. En sådan fördröjning torde normalt vara förenlig med god redovisningssed.

I skrivelsen anges att det är RSV:s uppfattning att avdrag för ingående skatt kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget, dvs. blivit bokförda i redovisningssystemet.

17.3.2 Bokslutsmetoden

För att få tillämpa bokslutsmetoden måste vissa förutsättningar vara uppfyllda, jfr avsnitt 17.3.

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när betalning inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten

inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska redovisning även ske av mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid årets utgång. (13 kap. 8 och 18 §§ ML).

Bokföringens uppläggning

Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- under perioden betalda förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster,
- en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar på annat sätt under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- en inlöst eller omsatt växel,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående skatt hänförlig till fordringar samt ingående skatt på skulder. Se vidare avsnitt 17.3.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av mervärdesskatt på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

17.3.3 Byte av redovisningsmetod

Enligt en bestämmelse i 13 kap. 8 a § ML kan den som tillämpar faktureringsmetoden inte övergå till bokslutsmetoden utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. Skatteverket får bevilja en sådan ansökan endast om det finns särskilda skäl. I prop. 2005/06:174 anges som exempel på särskilda skäl att rörelsen i fråga delats upp mellan olika oberoende delägare. Ett annat exempel som anges är att den ursprungliga verksamheten upphört och ersatts av en helt annan typ av verksamhet.

17.4 Specialregler

17.4.1 Överlåtelse av verksamhet

Varulager, inventarier m.m.

Enligt 3 kap. 25 § ML gäller att omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när de överlåts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna, se avsnitt 37. Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Enligt 13 kap. 11 § ML ska den som överlåter verksamheten redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare. Detsamma gäller oredovisad ingående skatt. Detta kan inte utläsas av ML, men av EG-domen C-408/98, Abbey National, framgår att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående skatten inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Mervärdesskatt på sådana obetalda och inte tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen

ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § 2 st. ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående skatt med den mervärdesskatt som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående skatt även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående skatten minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskriven fordran, blir skyldig att redovisa utgående skatt om likvid flyter in.

17.4.2 Konkurs

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet, jfr 13 kap. 10 och 21 §§ ML.

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående skatt som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen.

Konkurs-förvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående skatt på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden finns en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade mervärdesskatten redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursbo är inte bokföringsskyldigt enligt BFL. Enligt bestämmelsen i 13 kap. 17 § ML har boet därmed rätt att dra av ingående skatt i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. I den mån boet har avdragsrätt för mervärdesskatten på arvodet får avdraget således göras i deklarationen för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

17.4.3 Byggföretag

Nya regler fr.o.m. 2008-01-01

Den 1 januari 2008 har ändring skett av redovisningsreglerna för byggföretag. Exempelvis har möjligheten för ett byggföretag att redovisa mervärdesskatt på erhållna a conton först två månader efter slutbesiktningen slopats. I vissa fall ska dock tidigare regler tillämpas även efter ikraftträdandet, se avsnitt 17.4.3.3.

I det följande redogörs för de nya redovisningsreglerna för dels byggentreprenader (bygg- och anläggningstjänster) och dels för byggnation i egen regi.

Övriga regler för byggföretag framgår av avsnitt 18.

17.4.3.1 Bygg- och anläggningstjänster

Fakturadatum-metod

De nya reglerna innebär att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska bestämmas enligt en s.k. fakturadatummetod. Detta är en anpassning till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet varför den tidigare kopplingen till god redovisningssed inte

längre gäller när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden.

Enligt den nya lydelsen av 13 kap. 14 § ML ska utgående skatt som avser bygg- och anläggningstjänster redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Detta gäller oavsett om det som faktureras är krav på förskottsbetalning, a conto-betalning eller betalning för utförd tjänst. Enligt prop. 2007/08:25 s. 206 ska med begreppet ”utfärdas” förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till köparen. Vidare anges på s. 210 att denna tidpunkt i de flesta fall torde överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker enligt god redovisningssed vid tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt fakturadatummetoden finns dock en bestämd tidpunkt när redovisning ska ske, som även gäller vid räkenskapsårets utgång.

Av Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111, framgår att ovanstående även gäller när köparen är skattskyldig för omsättningen, dvs. vid omvänd skattskyldighet.

Tidigare undantag från faktureringsskyldigheten, som gällt för vissa förskotts- och a conto-betalningar inom byggbranschen, har upphört att gälla den 1 januari 2008. Om förskotts- eller a conto-betalning trots detta erhålls utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen mottas.

Även varor

Enligt 13 kap. 14 § ML gäller reglerna även varor som omsätts i samband med att omsättning sker av bygg- och anläggningstjänster. Med ”bygg- och anläggningstjänster” i detta avsnitt avses alltså även varor som levereras i samband med att sådana tjänster tillhandahålls.

Tidpunkt för avdragsrätten

Av 13 kap. 20 § ML framgår att ingående skatt som avser förvärv av bygg- och anläggningstjänster får dras av när motsvarande utgående skatt ska redovisas enligt 13 kap. 14 § ML. För den som köper en bygg- och anläggningstjänst avgörs alltså tidpunkten för avdragsrätten enligt fakturadatummetoden. Enligt EG-domen C-152/02, Terra Baubedarf, ska mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdragsrätten inte kan utnyttjas för en redovisningsperiod om fakturan inte erhållits under perioden. För att avdrag ska kunna medges för den redovisningsperiod under vilken fakturan är utställd måste alltså köparen även ha mottagit fakturan innan redovisningsperiodens utgång.

En speciell situation uppkommer vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster när omvänd skattskyldighet gäller och fakturadatummetoden ska tillämpas. Som framgår av Skatteverkets skrivelse 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111, får i dessa fall den ingående skatten dras av i samma redovisningsperiod som den utgående skatten ska redovisas även om köparen mottagit fakturan under redovisningsperioden efter den för vilken den utgående skatten ska redovisas.

Den tolkning av C-152/02, Terra Baubedarf, som anges i avsnitt 17.3.1 är inte tillämplig vid redovisning enligt fakturadatummetoden eftersom denna metod bygger på mervärdesskattedirektivets bestämmelser och är därmed helt fristående från god redovisningssed.

Bestämmelserna om tidpunkten för avdrag för ingående skatt, avseende bygg- och anläggningstjänster, gäller oberoende av vem som är förvärvare. Även om förvärvaren är ett annat företag än byggföretag ska avdragsrättens inträde avgöras enligt fakturadatummetoden.

Gäller ej bokslutsmetoden

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden ska inte redovisa enligt fakturadatummetoden utan ska tillämpa bokslutsmetoden även vid omsättning och förvärv av bygg- och anläggningstjänster.

Tillämpningsområdet

Som framgår av skrivelse 2008-07-03, dnr 131 426709-08/111, är det Skatteverkets uppfattning att begreppet bygg- och anläggningstjänst ska bestämmas utifrån dess allmänna innebörd. Tillämpningsområdet ska motsvara det som gäller enligt 1 kap. 2 § 2 st. 1 p. ML vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Såväl fakturadatummetoden och den omvända skattskyldigheten ska alltså tillämpas på sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Skatteverkets skrivelse medför att avsnitten 18.3.4.2 och 18.3.4.3 även utgör ledning för tillämpningsområdet för fakturadatummetoden. Observera dock att fakturadatum-

metoden inte gäller för tjänster som avser byggstädning och uthyrning av arbetskraft, eftersom dessa tjänster inte omfattas av begreppet bygg- och anläggningstjänster.

En annan skillnad är att fakturadatummetoden ska tillämpas vid omsättning eller förvärv av bygg- och anläggningstjänster oberoende av vem som är köpare.

Senaste tidpunkt

Enligt en fr.o.m. den 1 januari 2008 gällande bestämmelse i 11 kap. 3 § 2 st. ML ska faktura som avser bygg- och anläggningstjänster utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits. Om varken faktura utfärdats eller betalning erhållits inom denna tid medför bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML att den utgående skatten ska redovisas senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad då tjänsterna tillhandahölls.

En bygg- och anläggningstjänst får i regel anses ha tillhandahållits när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ha skett vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst oavsett om denna kan rubriceras som en entreprenad eller inte när byggnaden eller anläggningen, efter det att arbetena är slutförda, tagits i bruk exempelvis genom att inflyttning skett. Se vidare avsnitt 18.3.3.2.

Tidigare regler

I vissa fall ska tidigare regler tillämpas även efter ikraftträdandet av de nya reglerna, se avsnitt 17.4.3.3.

17.4.3.2 Byggnation i egen regi

Byggföretags byggnation i egen regi blir normalt föremål för uttagsbeskattning, se avsnitt 18.4.

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad innebär de nya reglerna att redovisningsskyldigheten inträder senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, lägenheten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

För byggprojekt som påbörjats före den 1 januari 2008 ska de tidigare reglerna tillämpas, se vidare avsnitt 17.4.3.3.

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

I avsnitt 18.4.4 redogörs närmare för vad som förstås med begreppen ”ny-, till- eller ombyggnad” och ”kunnat tas i bruk”.

17.4.3.3 Ikraftträdandet av de nya reglerna

Av punkt 1 av övergångsbestämmelserna framgår att de nya reglerna gäller fr.o.m. den 1 januari 2008.

Enligt punkt 2 i övergångsbestämmelserna ska dock äldre regler fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före den 1 januari 2008.

För tjänster inträder skattskyldigheten vid tillhandahållandet (1 kap. 3 § ML). Övergångsbestämmelserna innebär därför exempelvis att de nya reglerna ska tillämpas för en byggentreprenad där slutbesiktning sker fr.o.m. den 1 januari 2008.

Bygg a conton

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldigheten för förskott eller a conton vid betalningstillfället. För förskott eller a conton som betalats före den 1 januari 2008 gäller därmed den tidigare lydelsen av 13 kap. 14 § ML, dvs. att redovisning kan anstå till två månader efter slutbesiktningen. De nya reglerna ska dock tillämpas på förskott eller a conton som faktureras eller betalas fr.o.m. den 1 januari 2008.

Exempel

Ett byggföretag, med enmånadsredovisning och som inte tillämpar bokslutsmetoden, påbörjade under år 2007 en byggnation av en fabriksbyggnad på uppdrag av ett industriföretag. Slutbesiktning gjordes i maj 2008. Under 2007 har a conto-betalningar utan mervärdesskatt erhållits under månaderna oktober och december och under februari 2008 har ett a conto fakturerats som betalts i mars. Slutfaktura har utfärdats i juli 2008.

Mervärdesskatten avseende de a conto-betalningar som erhållits under oktober och december 2007 ska redovisas enligt tidigare regler, dvs. senast för redovisningsperioden juli 2008.

Utgående skatt ska debiteras i a conto-fakturan som utfärdats i februari 2008. Enligt de nya reglerna ska

denna skatt redovisas i deklarationen för redovisningsperioden februari 2008.

Mervärdesskatt på, i slutfakturan, tillkommande ersättning utöver a conton ska enligt de nya reglerna redovisas för den redovisningsperiod fakturan utfärdas, dvs. juli 2008.

Bygg a conton som fakturerats 2007 men betalats 2008

Det kan förekomma att en förskotts- eller a conto-faktura utfärdas under 2007, men att betalning sker under 2008. Av punkt 5 i övergångsbestämmelserna framgår att de nya reglerna ska tillämpas på ett sådant förskott eller a conto.

Egen regi

Av punkt 5 i övergångsbestämmelserna framgår att tidigare regler i 13 kap. 13 § ML ska tillämpas på byggprojekt som påbörjats före den 1 januari 2008. Enligt dessa tidigare regler får redovisningen avseende ny-, till- eller ombyggnad anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter den månad då fastigheten kunnat tas i bruk.

17.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldighet enligt 13 kap. 9 § ML när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Avdrags- eller återbetalningsrätten för köparen inträder enligt 13 kap. 19 § ML under den redovisningsperiod då faktura har mottagits. Detta gäller oavsett redovisningsmetod.

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur mervärdesskatt ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 11.10.

17.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska ändringen göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats.

Av 13 kap. 25 § ML framgår vidare att en ändring som avser en kundförlust som uppkommer efter att den skattskyldige försatts i konkurs ska göras av konkursgäldenären och alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 11.9 och om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

17.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, inträder skattskyldighet enligt 1 kap. 4 § ML och därmed även redovisningsskyldighet allt eftersom betalning tas emot (jfr 21 kap. 2 § IL). Inbetalning till skogskonto medför däremot inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

Vid förvärv av en avverkningsrätt får i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML avdrag för ingående skatt enligt 13 kap. 22 § ML göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.

17.4.7 Import

Enligt 13 kap. 16 § 1 p. ML ska ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken den som för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört importen. Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som tas ut vid import inträder enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören. Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får avdraget göras i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller bokslutsperioden när en före bokslutstidpunkten mottagen tullräkning tagits med som skuld i bokslutet.

SRN har i ett förhandsbesked 2007-04-03 hänvisat till EG-domen C-152/02, Terra Baubedarf, och funnit att bestämmelsen i 13 kap. 23 § ML inte strider mot den s.k. reciprocitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet.

RR har i RÅ 1993 ref. 95 (tre olika mål), vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg. Rättsfallen visar också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag

eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut.

Indirekt ombud

Vid import av varor förekommer det att det företag som förvärvar varorna anlitar ett s.k. indirekt ombud vid införtullningen. I dessa fall utfärdar Tullverket tullräkning i ombudets namn. Av skrivelse 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111, framgår att Skatteverket anser att uppdragsgivaren kan ha avdragsrätt för den skatt som påförts i den tullräkning som utfärdats av Tullverket till det indirekta ombudet. Avdragsrätten inträder tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige, dvs. uppdragsgivaren tagit emot tullräkningen från ombudet.

Förskjuten avdragsrätt

På begäran från en återförsäljare kan Skatteverket besluta att VMB får tillämpas vid försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren importerat. Om återförsäljaren, trots ett sådant beslut, väljer att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser vid försäljningen föreligger rätt till avdrag för den skatt som Tullverket debiterat vid importen. Enligt 9 a kap. 14 § ML får avdraget i ett sådant fall göras först i den redovisningsperiod under vilken försäljningen sker. Se vidare avsnitt 33.5.2.

Kontantimportör Kredithavare

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (dvs. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för

importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade mervärdesskatten för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. En sådan tullräkning kan innehålla importmoms som är hänförlig till en mängd olika importörer. Det föreligger alltså praktiska svårigheter för en speditör att bifoga tullräkningen till sin faktura till importören. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund godkänner därför Skatteverket tills vidare att speditören som alternativ till att bifoga en kopia av tullräkningen i stället i speditionsfakturan får ange det datum från vilket rätt till avdrag inträder för i fakturan upptagen importmoms. I fakturan anges då: ”Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen importmoms inträder tidigast 200X-00-00”. Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för importmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören. Motsvarande praktiska svårigheter kan föreligga även vid indirekt ombudskap. Om så är fallet kan ovanstående förenklade förfarande tillämpas även om ombudskapet är indirekt.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försätts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget när skattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

Skatteverket anser att redovisning ska ske hos importören (gäldenären) i enlighet med 13 kap. 21 § ML, men att avdragsrätt i enlighet med 13 kap. 23 § ML inträder först när tullräkning mottagits. Affärshändelsen har inträffat

> före konkursen. Tullverkets fordran är på gäldenären och inte på konkursboet. När tullräkningen mottagits får således en justering göras av den redovisningsperiod i vilken importören försattes i konkurs (dvs. 1–10 maj).

Se även avsnitt 14.2.4.

17.4.8 Återbäring

I ett förhandsbesked (RSV Im 1974:33) har frågan om tidpunkten för avdrag för återbäring avgjorts. Återbäring kan inte anses ha utgivits förrän den faktiskt har utbetalats eller i räkenskaperna tillgodoförts en viss mottagare. Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

17.4.9 Utländska företagare

Enligt 23 kap. 4 § SBL ska utländska företagare, i vissa fall, företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud. Ombudet ska i sådant fall svara för redovisningen av mervärdesskatt och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 40.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt BFL, vilket medför att reglerna i 13 kap. 7 och 17 §§ ML ska tillämpas. Detta innebär att utländska företagare ska redovisa utgående respektive ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits.

17.4.10 Handel inom EG

Bestämmelserna i 1 kap. 4 a § och 13 kap. 8 b § ML innebär att utgående skatt avseende gemenskapsinterna förvärv (GIF) ska redovisas under den redovisningsperiod fakturan är utställd efter leveransen dock senast under den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i månaden efter leveransmånaden. Enligt 13 kap. 18 a § ML ska den ingående skatten dras av för den redovisningsperiod som den utgående skatten redovisas.

En undantagen gemenskapsintern varuomsättning ska redovisas enligt motsvarande regler.

Bestämmelserna medför att utgående skatt avseende GIF aldrig ska redovisas i deklarationen för en redovisningsperiod under vilken en faktura är utställd om leveransen skett under en

senare redovisningsperiod. När betalning görs har ingen betydelse för denna redovisning. Beträffande innebörden av begreppet ”leverans”, se avsnitt 4.6.1.

Exempel

En företagare med enmånadsredovisning erhåller en leverans av varor från Tyskland den 10 juli.

Redovisning av utgående skatt avseende GIF ska ske i julideklarationen om fakturan är utställd under juli månad eller tidigare.

Om fakturan är utställd under augusti månad eller senare ska redovisning ske i augustideklarationen.

17.4.11 Felaktigt debiterad mervärdesskatt

Från och med den 1 januari 2008 ska belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling betalas till staten. Se avsnitt 4.5.

Av 13 kap. 27 § ML framgår att ett sådant belopp normalt ska redovisas enligt de regler som gäller för den redovisningsmetod som tillämpas av den som angett beloppet i handlingen. Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades. För den som inte är registrerad till mervärdesskatt ska redovisning ske i en särskild skattedeklaration enligt reglerna i 10 kap. 32 § SBL. För att ändring av betalningsskyldigheten ska ske krävs normalt att en kreditnota utfärdas. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnotan har utfärdats (13 kap. 28 § 1 st. ML).

Enligt 13 kap. 18 § 2 st. ML ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota om det finns särskilda skäl. Av prop. 2007/08:25 s. 95 framgår att ett krav för eftergift är att det inte föreligger någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall. Som framgår av Skatteverkets skrivelse 2008-12-17, dnr 131 793049-08/111, ska en justering av den felaktigt debiterade skatten i ett sådant fall hänföras till den redovisningsperiod då beloppet ursprungligen redovisades. En sådan rättelse i den aktuella redovisningsperioden ska då hanteras inom ramen för omprövningsförfarandet i SBL.

Den som erhåller en faktura eller annan handling med felaktigt debiterad skatt har inte rätt att redovisa beloppet som ingående

skatt i deklarationen. Har ett sådant avdrag ändå gjorts måste ändring ske när en kreditnota erhålls om inte rättelse skett tidigare. Av 13 kap. 26 § ML framgår att rättelsen ska ske i den ordning som gäller för köparens redovisning av ingående skatt. Vid redovisning enligt faktureringsmetoden ska alltså ändring ske i den redovisningsperiod under vilken kreditnotan erhålls. Om bokslutsmetoden tillämpas ska rättelse ske för den redovisningsperiod under vilken betalning sker eller i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

17.4.12 Privat användning av personbil

I det fall avdragsrätt föreligger för den ingående skatten vid anskaffning av personbil ska privat användning av bilen uttagsbeskattas. Samma sak gäller i de fall det föreligger avdragsrätt för hela den ingående skatten vid leasing av personbil, se vidare avsnitt 23.3.5.2.

Enligt 13 kap. 15 § ML får redovisningen anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts.

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 4 § 1 st. ABL, 198
2 kap. 25 § ABL, 199
2 kap. 26 § ABL, 199

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 174
9 § AvgF, 173
15 § AvgF, 173

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 101
2 kap. 2 a § begravningslag, 101
2 kap. 13 § begravningslag, 101

Bokföringslagen

3 kap. BFL, 24
4 kap. 2 § BFL, 573
6 kap. 1 § BFL, 566
6 kap. 3 § BFL, 567, 570
7 kap. 1 § BFL, 542

EG-fördraget

Artikel 68.1 EG-fördrag, 54
Artikel 226 EG-fördrag, 54
Artikel 227 EG-fördrag, 54
Artikel 234 EG-fördrag, 54

Ersättningslagen

1 a § ersättningslag, 1186
2 a § ersättningslag, 1186
6 b § ersättningslag, 1186
6 c § ersättningslag, 1186
7 a § ersättningslag, 1186

Handelsbolagslagen

1 kap. 1 § HBL, 187
1 kap. 4 § HBL, 188
2 kap. 36 § HBL, 188
2 kap. 44 § HBL, 188

Inkomstskattelagen

2 kap. 8 § IL, 167
2 kap. 13 § IL, 166
2 kap. 17 § IL, 166, 168
7 kap. 7 § IL, 93, 183
7 kap. 7 eller 14 § IL, 184
7 kap. 15 § IL, 184
7 kap. 21 § IL, 183
11 kap. 11 § IL, 1029
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 481
13 kap. 1 § IL, 155, 169
15 kap. 6 § IL, 808, 814
16 kap. 2 § IL, 1029
16 kap. 13 § IL, 485
16 kap. 16 § IL, 808, 814
18 kap. 17 a § IL, 814
19 kap. 14 § IL, 807, 814
21 kap. 2 § IL, 588, 1174
36 kap. IL, 198
36 kap. 3 § IL, 196, 540
45 kap. 8 § IL, 166

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 724
1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB, 33
2 kap. 1 § JB, 725
2 kap. 2 § JB, 726

2 kap. 3 § JB, 728

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1, 72
Artikel 2.1 a och c, 109
Artikel 2.1 b, 248
Artikel 2.1 b ii, 243
Artikel 2.1 b iii, 246
Artikel 2.1 c, 116, 399
Artikel 2.2, 235
Artikel 2.3, 233
Artikel 5–8, 207
Artikel 9, 182
Artikel 9.1, 151, 164
Artikel 9.2, 152, 243
Artikel 9−13, 151

Artikel 10, 152, 159
Artikel 12.1 a, 673
Artikel 13, 169
Artikel 13.1, 176
Artikel 14.1, 111, 421
Artikel 14.1 och 63, 80
Artikel 14.2 b, 112
Artikel 14−19, 109
Artikel 16, 139, 141
Artikel 17, 240, 254
Artikel 17.2 a, 298
Artikel 17.2 b, 296
Artikel 18, 139
Artikel 19, 1123
Artikel 20, 251
Artikel 20–21, 241
Artikel 23, 241, 254
Artikel 24.1, 82, 116
Artikel 24−29, 109
Artikel 26.1 a, 146
Artikel 26.1 och 75, 473
Artikel 26−27, 139
Artikel 27, 701
Artikel 29, 1124
Artikel 31, 221
Artikel 32, 213
Artikel 33, 220
Artikel 33−34, 218
Artikel 34.4, 220
Artikel 36, 214, 296
Artikel 37, 222
Artikel 37.3, 270
Artikel 38−39, 224
Artikel 40, 243
Artikel 40–42, 241
Artikel 41, 252
Artikel 42, 259
Artikel 43, 318, 357, 1159
Artikel 43–59, 316
Artikel 44, 366
Artikel 45, 323
Artikel 46–49, 326
Artikel 48, 329
Artikel 51, 326
Artikel 52 a, 335
Artikel 52 b och 53, 330
Artikel 52 c och 55, 331
Artikel 56, 341, 1159
Artikel 56.1, 1159
Artikel 56.1 l, 367
Artikel 56–59, 341
Artikel 58, 362
Artikel 62–71, 71, 80, 683
Artikel 63, 82, 565
Artikel 64, 82
Artikel 65, 83, 565
Artikel 66, 565
Artikel 72–92, 393
Artikel 73, 139, 398, 399
Artikel 74, 139, 405
Artikel 75, 139, 406
Artikel 78, 394
Artikel 79 c, 436
Artikel 79 och 87, 421
Artikel 80, 414
Artikel 90, 425
Artikel 91.2, 403, 558
Artikel 96–103, 444
Artikel 97, 444
Artikel 98, 444, 962
Artikel 98.2, 1009

Artikel 99, 444

Artikel 111 b, 97, 1011
Artikel 131, 135 och 137, 758
Artikel 132, 179
Artikel 132.1, 888, 917, 918, 920
Artikel 132.1 d, 97
Artikel 132.1 e, 905
Artikel 132.1 f, 102
Artikel 132.1 g och h, 907
Artikel 132.1 l och n, 1011
Artikel 132.1 m, 929
Artikel 132.1 n, 962
Artikel 135.1 a, 1102
Artikel 135.1 b, 1089
Artikel 135.1 b–e, 1086
Artikel 135.1 b–f, 1085
Artikel 135.1 f, 478
Artikel 135.1 g, 1098, 1101
Artikel 135.1 i, 98
Artikel 135.1 j, 673
Artikel 135.1 l och 135.2, 731
Artikel 135.2 b, 749, 753
Artikel 136 a och b, 1117
Artikel 137, 758
Artikel 138, 241
Artikel 138.1, 229
Artikel 138.2 a, 233
Artikel 138.2 b, 233
Artikel 140 c, 256
Artikel 141, 258
Artikel 142, 320
Artikel 143, 276
Artikel 146.1 a–b, 262
Artikel 146.1 d, 331
Artikel 146.1 d–e, 369
Artikel 146.1 e, 371
Artikel 147, 265, 271
Artikel 148 a, b och e, 270
Artikel 148 a−g, 877
Artikel 148 c, 883
Artikel 148 c, d, f och g, 369
Artikel 150.1−150.2, 877
Artikel 151.1, 237, 238, 319, 1148
Artikel 152, 101
Artikel 154−163, 276, 1135
Artikel 158, 270
Artikel 167, 528, 566
Artikel 168, 469, 479
Artikel 168 a och 178 a, 861
Artikel 168 c, 521
Artikel 168−170, 510
Artikel 169−171.l, 522
Artikel 173.1, 510
Artikel 174−175, 510
Artikel 176, 854
Artikel 178, 514
Artikel 184−192, 814, 827
Artikel 193–205, 71, 72
Artikel 197, 258, 259
Artikel 198.1−198.3, 1109
Artikel 199.1 a, 687

Artikel 203, 72, 79
Artikel 213.2, 256
Artikel 214.1 b, 256
Artikel 217, 541
Artikel 221.2, 537
Artikel 226, 259, 542
Artikel 238, 549
Artikel 284−287, 1195
Artikel 287, 1196

Artikel 306–310, 1033
Artikel 309, 1054
Artikel 312−325, 1059
Artikel 313, 1080
Artikel 344, 1110
Artikel 344−356, 1109
Artikel 345, 1110
Artikel 357–369, 1168
Artikel 371, 929
Artikel 380, 326, 673, 929, 962

Artikel 402, 206
Artikel 402.1, 36
Artikel 411.2, 29

Mervärdesskatteförordningen

1 a § MF, 25, 34, 207
14 § MF, 271
14 b § MF, 236, 870
14 c § MF, 236, 238, 320, 1152
18 a § 1 st. MF, 1142
18 b § MF, 1141

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 65, 71
1 kap. 1 § 1 st. ML, 72, 274
1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 33, 210
1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 210
1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 210, 276
1 kap. 1 § 3 st. ML, 26, 72, 79, 772
1 kap. 2 § ML, 33, 72
1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 72
1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 73, 691
1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 74, 75
1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 76, 259, 301
1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 72, 76, 1112
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 73, 75, 686, 694
1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML, 75, 77, 79, 248, 297, 308, 374, 380
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 76, 246
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1142
1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 76, 274
1 kap. 2 § 2 st. ML, 676, 686, 691
1 kap. 2 § 2 st. 1 p. ML, 689
1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML, 691
1 kap. 2 § 3 st. ML, 1140
1 kap. 2 a § ML, 77, 309, 446, 961, 994, 1076
1 kap. 2 b § ML, 77, 446, 994, 1077
1 kap. 2 d § ML, 79, 298, 374, 381
1 kap. 2 e § ML, 79
1 kap. 3 § ML, 80, 81, 682, 709
1 kap. 3 § 1 st. ML, 83
1 kap. 3 § 3 st. ML, 83
1 kap. 3 a § ML, 86, 682
1 kap. 3 b § ML, 86, 872
1 kap. 4 § ML, 86, 588
1 kap. 4 a § ML, 86, 559
1 kap. 5 § ML, 87
1 kap. 6 § ML, 23, 33, 35, 89, 208, 223, 315
1 kap. 8 § 1 st. ML, 34
1 kap. 8 § 2 st. ML, 28
1 kap. 9 § ML, 29, 416
1 kap. 10 § ML, 26, 207, 261
1 kap. 10 a § ML, 25, 207
1 kap. 11 § ML, 27, 724, 743, 754, 759
1 kap. 11 § 1 p. ML, 728
1 kap. 12 § ML, 35, 724, 729
1 kap. 13 § ML, 31, 850
1 kap. 13 a § ML, 30, 234, 870, 1070
1 kap. 13 b § ML, 31, 233, 246
1 kap. 14 § ML, 24
1 kap. 15 § ML, 34, 522, 1157
1 kap. 16 § ML, 169, 195
1 kap. 17 § ML, 26, 535, 541
1 kap. 17 a § ML, 541
1 kap. 18 § ML, 28, 78, 1110

2 kap. 1 § ML, 109, 139
2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 111
2 kap. 1 § 2 st. ML, 109, 238, 287, 318
2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 114, 115, 120
2 kap. 1 a § ML, 28, 207, 273
2 kap. 2 § ML, 141
2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 142
2 kap. 2 § 1 st. 1–2 p. ML, 140
2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 143
2 kap. 2 § 2 st. ML, 142
2 kap. 3 § 1 st. ML, 140
2 kap. 3 § 2 st. ML, 141
2 kap. 5 § ML, 865, 959
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 140, 144, 674
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 145, 474, 855
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 148, 855, 857
2 kap. 5 § 2 st. ML, 148, 149
2 kap. 7 § ML, 149, 673, 677, 699, 700, 701, 703, 721
2 kap. 7 § 1 st. ML, 702
2 kap. 7 § 1 och 3 st. ML, 702, 720
2 kap. 7 § 2 st. ML, 701

2 kap. 7 § 3 st. ML, 701, 702
2 kap. 8 § ML, 149, 183, 184, 674, 677, 703, 714, 721

2 a kap. 2 § 1 p. ML, 243, 247, 306
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 251, 294, 300
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 239, 253
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 247
2 a kap. 5 § ML, 251, 295
2 a kap. 6 § 1–2 st. ML, 251
2 a kap. 6 § 2 st. ML, 303
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 257, 258
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 253, 310
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 216, 298
2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML, 309
2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 310
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 255
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 221
2 a kap. 9 § ML, 254
2 a kap. 10 § ML, 255

3 kap. 1 § ML, 89
3 kap. 1 § 2 st. ML, 1147
3 kap. 1 § 3 st. ML, 241
3 kap. 2 § ML, 91, 723, 757, 941
3 kap. 2 § 1 st. ML, 732, 809
3 kap. 2 § 2 st. ML, 731
3 kap. 3 § ML, 723, 729, 754
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 743
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 743
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 743
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 744
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 749
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 753
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 755
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 755
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 755
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 755
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 756, 940
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 756
3 kap. 3 § 2 st. ML, 746, 766
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 756
3 kap. 3 § 3 st. 1–2 p. ML, 766
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 766
3 kap. 4 § ML, 91, 887, 904, 906
3 kap. 5 § ML, 889
3 kap. 5–7 §§ ML, 91
3 kap. 6 § ML, 904
3 kap. 7 § ML, 906, 911
3 kap. 8 § ML, 91, 917
3 kap. 8 § 1 st. ML, 921
3 kap. 8 § 2 st. ML, 926
3 kap. 8 § 3 st. ML, 921
3 kap. 9 § ML, 92, 120
3 kap. 9 § 1 st. ML, 1085
3 kap. 9 § 2 st. ML, 755
3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML, 1098
3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, 1099
3 kap. 10 § ML, 92, 1102
3 kap. 10 a § ML, 78, 92, 1109
3 kap. 10 b−c §§ ML, 78, 1111
3 kap. 11 § ML, 93, 961
3 kap. 11 § 1 p. ML, 335, 974, 998
3 kap. 11 § 2 p. ML, 981
3 kap. 11 § 3 p. ML, 982
3 kap. 11 § 4 p. ML, 983, 988
3 kap. 11 § 5 p. ML, 926, 989
3 kap. 11 § 6 p. ML, 926, 988, 989
3 kap. 11 a § ML, 93, 756, 929, 953
3 kap. 13 § ML, 1012
3 kap. 13–19 §§ ML, 94
3 kap. 14 § ML, 1016
3 kap. 16 § ML, 30, 1012
3 kap. 17 § ML, 1012
3 kap. 18 § ML, 982, 989, 1021
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 1018
3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 1018
3 kap. 19 § 2 st. ML, 1021
3 kap. 20 § ML, 94, 1022
3 kap. 21 § ML, 94, 286, 877
3 kap. 21 a § ML, 95, 884
3 kap. 22 § ML, 95, 886
3 kap. 23 § ML, 1065
3 kap. 23 § 1 p. ML, 95
3 kap. 23 § 2 p. ML, 96
3 kap. 23 § 3 p. ML, 97
3 kap. 23 § 4 p. ML, 98
3 kap. 23 § 5 p. ML, 98

3 kap. 23 § 6 p. ML, 100, 184
3 kap. 23 § 7 p. ML, 101
3 kap. 23 a § ML, 102
3 kap. 24 § ML, 104, 855, 1117
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1117
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1119
3 kap. 24 § 3 st. ML, 1121
3 kap. 25 § ML, 105, 430, 580, 1123, 1179
3 kap. 26 a § ML, 105, 864, 1151
3 kap. 26 a–c §§ ML, 526
3 kap. 26 b § ML, 105, 1151
3 kap. 26 c § ML, 105
3 kap. 27 § ML, 143
3 kap. 29 § ML, 105
3 kap. 30 § ML, 106, 248
3 kap. 30 § 1 st. ML, 276, 1147
3 kap. 30 § 2 st. ML, 217, 313
3 kap. 30 § 3 st. ML, 277
3 kap. 30 a § ML, 106, 217, 226, 286, 300
3 kap. 30 a § 1 st. ML, 279
3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 228, 258
3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 232
3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML, 236, 1152
3 kap. 30 a § 2 st. ML, 233, 291
3 kap. 30 a § 3 st. ML, 319, 1152
3 kap. 30 a § 4 st. ML, 239
3 kap. 30 b § ML, 107, 259, 301
3 kap. 30 d § ML, 107, 308, 309, 310
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 256, 1167
3 kap. 30 e § ML, 107, 320
3 kap. 30 f § ML, 107, 256, 1080
3 kap. 30 g § ML, 107, 320
3 kap. 31 § ML, 108, 238, 319, 1154
3 kap. 31 a § ML, 108, 238, 319, 1154
3 kap. 32 § ML, 108, 320

4 kap. 1 § 1 p. ML, 155, 182, 948
4 kap. 1 § 2 p. ML, 156, 948
4 kap. 1–8 §§ ML, 151
4 kap. 2 § ML, 178, 494
4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 166
4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 166
4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 168
4 kap. 5 § ML, 168, 1158
4 kap. 6−7 §§ ML, 169
4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 197
4 kap. 7 § 2 st. ML, 169, 175
4 kap. 7 § 3 st. ML, 169
4 kap. 8 § ML, 178, 182, 184
4 kap. 8 § 1 st. ML, 182

5 kap. 1 § ML, 316
5 kap. 1 § 1 st. ML, 320, 377
5 kap. 1 § 2 st. ML, 320
5 kap. 1 § 3 st. ML, 267, 321
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 213, 232, 248, 258, 287, 289
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 214, 296
5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 216
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 217, 299, 1082
5 kap. 2 § 3 st. ML, 220
5 kap. 2–3 §§ ML, 261
5 kap. 2 a § ML, 213, 219, 220, 232
5 kap. 2 b § ML, 221
5 kap. 2 c § 1 st. ML, 224
5 kap. 2 c § 2 st. ML, 224
5 kap. 2 d § ML, 224
5 kap. 3 § ML, 221, 248, 290
5 kap. 4 § ML, 323, 375, 759
5 kap. 4 § 1 st. ML, 323
5 kap. 4 § 2 st. ML, 367, 389
5 kap. 4–8 §§ ML, 316
5 kap. 5 § ML, 326
5 kap. 5 § 1 st. ML, 326
5 kap. 5 § 2 st. ML, 327
5 kap. 5 § 3 st. ML, 367
5 kap. 5 a § ML, 367
5 kap. 5 a § 1 st. ML, 329
5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML, 376, 379
5 kap. 6 § ML, 128, 327, 352, 1056
5 kap. 6 § 1 p. ML, 334, 920, 950, 954, 958
5 kap. 6 § 2 p. ML, 327, 330, 379
5 kap. 6 § 3 p. ML, 331
5 kap. 6 § 4 p. ML, 331, 334, 350

5 kap. 6 a § ML, 367
5 kap. 6 b § 1 st. ML, 332
5 kap. 7 § ML, 389, 1158
5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 341
5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML, 342
5 kap. 7 § 2 st. ML, 339, 356
5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 347
5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 352
5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 352
5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML, 353
5 kap. 7 § 2 st. 10 p. ML, 342
5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, 342, 355
5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, 354, 1168
5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML, 355
5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML, 367
5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML, 343
5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML, 343
5 kap. 7 a § ML, 364, 365, 368
5 kap. 7 a § 1 p. ML, 390, 1056
5 kap. 7 a § 2 p. ML, 389, 390
5 kap. 8 § ML, 343, 357, 1158
5 kap. 8 § 1 st. ML, 321, 356, 362
5 kap. 8 § 2 st. ML, 362
5 kap. 9 § ML, 213, 261, 310
5 kap. 9 § 1 st. 1–2 p. ML, 287
5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML, 262
5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 311
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 312
5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML, 267, 880
5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML, 268
5 kap. 9 § 1 st. 6−6 a p. ML, 270
5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, 270, 869, 872
5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML, 271
5 kap. 9 § 3 st. ML, 269
5 kap. 11 § ML, 356
5 kap. 11 § 1 p. ML, 369, 754
5 kap. 11 § 2 a p. ML, 370
5 kap. 11 § 2 b p. ML, 370
5 kap. 11 § 3 p. ML, 372
5 kap. 11 § 4 p. ML, 365, 372

6 kap. 1 § ML, 187
6 kap. 2 § ML, 192
6 kap. 3 § ML, 195, 1169
6 kap. 4 § ML, 195
6 kap. 6 § ML, 195
6 kap. 7 § ML, 110, 195, 365, 561, 995
6 kap. 8 § ML, 196

6 a kap. ML, 197
6 a kap. 2 § 3 st. ML, 124

7 kap. 1 § ML, 443
7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 445
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 446, 961, 1077
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 447
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 447, 994
7 kap. 1 § 3 st. ML, 961, 978, 1007
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 452, 961
7 kap. 1 § 3 st. 1−2 p. ML, 451
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 457, 961, 982, 989, 1005, 1010, 1025
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 458
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 459
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 460, 1004
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 460, 982, 984
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 460, 1009
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 461, 990, 999, 1002
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 461, 999, 1008
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 461, 953
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 462
7 kap. 2 § ML, 678
7 kap. 2 § 1 st. ML, 394, 398, 412
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, 411
7 kap. 3 § 1 p. ML, 398
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 405
7 kap. 3 § 2 b p. ML, 406, 407
7 kap. 3 § 3 p. ML, 412
7 kap. 3 § 4 p. ML, 412
7 kap. 3 a § ML, 26, 140, 414
7 kap. 3 b § ML, 414, 415
7 kap. 3 c § ML, 398
7 kap. 3 d § ML, 416
7 kap. 4 § ML, 410
7 kap. 5 § ML, 411, 678, 704, 707

7 kap. 5 § 1 st. ML, 719
7 kap. 5 § 2 st. ML, 720
7 kap. 5 § 3 st. ML, 269
7 kap. 6 § 1 st. ML, 1175
7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 421
7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 421
7 kap. 6 § 2 st. ML, 421, 1175
7 kap. 6 § 3 st. ML, 428, 1176
7 kap. 6 § 4 st. ML, 425, 427
7 kap. 7 § ML, 418
7 kap. 8 § ML, 413
7 kap. 9 § ML, 413
7 kap. 11 § ML, 413

8 kap. 2 § ML, 467
8 kap. 2 § 1 st. ML, 518, 698
8 kap. 2 § 2 st. ML, 521
8 kap. 3 § ML, 468, 511
8 kap. 3 § 2 st. ML, 495, 875
8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 489
8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 440, 489
8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 440, 489
8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 492, 785
8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 492, 807, 821
8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 493, 711
8 kap. 5 § ML, 514
8 kap. 8 § ML, 483
8 kap. 9 § ML, 1031
8 kap. 9 § 1 st. 1 p. och 10 § ML, 497
8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 505
8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 269, 505
8 kap. 11 § ML, 495, 1121
8 kap. 13−14 §§ ML, 484, 510
8 kap. 13 a § ML, 1007
8 kap. 15 § ML, 853, 862
8 kap. 15–16 §§ ML, 497, 856
8 kap. 16 § ML, 859, 863
8 kap. 16 § 1 p. ML, 868
8 kap. 17 § ML, 698
8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML, 514
8 kap. 19 § ML, 774
8 kap. 19 § 1 st. ML, 710
8 kap. 19 § 2 st. ML, 710
8 kap. 19 § 4 st. 3 p. ML, 774
8 kap. 20 § ML, 838

8 a kap. 1 § ML, 814
8 a kap. 2 § ML, 816
8 a kap. 3 § ML, 818, 819, 821
8 a kap. 4 § ML, 822
8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 791
8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 819
8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 792
8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 837
8 a kap. 5 § ML, 825
8 a kap. 5 § 2 p. ML, 791
8 a kap. 6 § ML, 827
8 a kap. 7 § ML, 829
8 a kap. 7 § 2 st. ML, 792
8 a kap. 7 § 3 st. ML, 829
8 a kap. 7 § 4 st. ML, 831
8 a kap. 8 § ML, 831
8 a kap. 9 § ML, 832
8 a kap. 10 § ML, 830
8 a kap. 11 § ML, 832
8 a kap. 12 § ML, 796, 834
8 a kap. 12 § 1 st. ML, 792
8 a kap. 13 § ML, 825, 837
8 a kap. 14 § ML, 820, 821
8 a kap. 15 § ML, 838
8 a kap. 15−17 §§ ML, 793
8 a kap. 16 § ML, 839
8 a kap. 17 § 1 st. ML, 776, 840
8 a kap. 17 § 2 st. ML, 841

9 kap. 1 § ML, 167, 759, 766, 805
9 kap. 2 § ML, 764, 766, 805, 834
9 kap. 3 § ML, 783
9 kap. 4 § 1 st. ML, 771
9 kap. 4 § 2 st. ML, 771
9 kap. 4−5 §§ ML, 771
9 kap. 5 § ML, 771, 805
9 kap. 6 § ML, 787
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 787, 793
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 787, 794
9 kap. 6 § 2 st. ML, 788, 806
9 kap. 6 § 3 st. ML, 789
9 kap. 7 § 1 st. ML, 772, 789, 806

9 kap. 7 § 2 st. ML, 788, 807
9 kap. 8 § ML, 468, 778
9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 783
9 kap. 9 eller 11–13 §§ ML, 793
9 kap. 10 § ML, 793
9 kap. 10 § 2 p. ML, 796
9 kap. 11 § ML, 795
9 kap. 12 § ML, 796
9 kap. 13 § ML, 797, 820

9 a kap. 1 § ML, 871, 1061
9 a kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1080
9 a kap. 1 § 2 st. ML, 1061
9 a kap. 2 § ML, 1059, 1077
9 a kap. 3 § ML, 1060, 1078
9 a kap. 4 § ML, 1062
9 a kap. 5 § ML, 994, 1065
9 a kap. 6 § ML, 1065
9 a kap. 7 § ML, 1066
9 a kap. 8 § ML, 1061
9 a kap. 9 § ML, 1066, 1078
9 a kap. 9 § 3 st. ML, 1079
9 a kap. 10 § ML, 1067
9 a kap. 11–12 §§ ML, 1067
9 a kap. 13 § ML, 1078
9 a kap. 14 § ML, 1078
9 a kap. 15 § ML, 1083
9 a kap. 16 § ML, 548, 1082
9 a kap. 19 § ML, 1070, 1079

9 b kap. 1 § ML, 1036
9 b kap. 3 § ML, 525, 1051
9 b kap. 5 § ML, 1057
9 b kap. 5 § 1 st. ML, 548
9 b kap. 6 § ML, 1057

9 c kap. 1 § 1 st ML, 1136
9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1137
9 c kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1136
9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 1140
9 c kap. 1 § 2 st. ML, 1135
9 c kap. 2 § ML, 1140
9 c kap. 3 § ML, 198, 1136
9 c kap. 4 § ML, 1146
9 c kap. 5 § ML, 77, 1143
9 c kap. 6 § ML, 1143
9 c kap. 7 § ML, 1136
9 c kap. 8 § 1 st. ML, 1137
9 c kap. 8 § 2 st. ML, 1137
9 c kap. 9 § ML, 1136

10 kap. 1–4 §§ ML, 1051
10 kap. 2 § ML, 524
10 kap. 3 § ML, 524
10 kap. 4 § ML, 525
10 kap. 4 a § ML, 524
10 kap. 5 § ML, 525, 1155
10 kap. 5–8 §§ ML, 526
10 kap. 6 § ML, 1149
10 kap. 6–8 §§ ML, 526
10 kap. 7 § ML, 1149
10 kap. 8 § ML, 1150
10 kap. 9 § ML, 527
10 kap. 11 § ML, 529, 532
10 kap. 11 § 1 st. ML, 97
10 kap. 11 a § ML, 533
10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 1113
10 kap. 11 e § ML, 532
10 kap. 12 § ML, 533, 1114

11 kap. 1 § ML, 27, 536, 539, 774
11 kap. 1 § 2 st. ML, 683
11 kap. 2 § ML, 537, 538
11 kap. 3 § ML, 538, 683
11 kap. 3 § 2 st. ML, 541
11 kap. 4 § ML, 538
11 kap. 5 § ML, 540
11 kap. 6 § ML, 541
11 kap. 7 § 1 st. ML, 535
11 kap. 7 § 2 st. ML, 542
11 kap. 8 § ML, 516, 542, 555, 774
11 kap. 8 § 12 p. ML, 235
11 kap. 8 § 13 p. ML, 1057, 1082
11 kap. 9 § ML, 549, 774, 1082
11 kap. 10 § ML, 28, 422, 553, 555
11 kap. 11 § 1 st. ML, 557
11 kap. 11 § 2 st. ML, 557
11 kap. 11 § 3 st. ML, 557

13 kap. 6 § ML, 567, 573
13 kap. 6 och 13 §§ ML, 586
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 777
13 kap. 7 § ML, 591
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 565
13 kap. 8 § ML, 567, 682, 685
13 kap. 8 a § ML, 580
13 kap. 8 b § ML, 591
13 kap. 9 § ML, 587
13 kap. 10 § ML, 1170
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 581
13 kap. 11 § ML, 580
13 kap. 12 § ML, 586, 709, 714
13 kap. 13 § ML, 709
13 kap. 14 § ML, 583, 585, 682, 685, 1179
13 kap. 15 § ML, 593
13 kap. 16 § ML, 573
13 kap. 16 § 1 p. ML, 588
13 kap. 17 § ML, 582, 591
13 kap. 18 § ML, 682
13 kap. 18 a § ML, 592
13 kap. 19 § ML, 587
13 kap. 20 § ML, 583, 682
13 kap. 21 § ML, 590, 1170
13 kap. 22 § ML, 588, 1174
13 kap. 23 § ML, 588
13 kap. 24 § ML, 427
13 kap. 24 § 2 st. ML, 581
13 kap. 24 och 26 §§ ML, 425
13 kap. 25 § ML, 582, 588
13 kap. 25 § 2 st. ML, 1175, 1176
13 kap. 25 a § ML, 252, 303
13 kap. 26 § ML, 593
13 kap. 27 § ML, 592
13 kap. 28 § ML, 79, 523, 592, 698
13 kap. 28 a § ML, 837, 841
13 kap. 28 a § 1 st. ML, 795
13 kap. 28 b § ML, 778

19 kap. 1–10 §§ ML, 522
19 kap. 12 § ML, 533, 573
19 kap. 13 § ML, 527

Rådets förordning (1777/2005)

Artikel 3.1 rådsförordning, 120
Artikel 3.2 rådsförordning, 114
Artikel 4 rådsförordning, 360
Artikel 5 rådsförordning, 334
Artikel 6 rådsförordning, 351
Artikel 7 rådsförordning, 345
Artikel 8 rådsförordning, 351
Artikel 9 rådsförordning, 368
Artikel 10 rådsförordning, 353, 362
Artikel 11 rådsförordning, 354
Artikel 12 rådsförordning, 354
Artikel 14 rådsförordning, 920
Artikel 15 rådsförordning, 1111
Artikel 17 rådsförordning, 271
Artikel 18 rådsförordning, 514
Artikel 19.1 rådsförordning, 1110
Artikel 19.2 rådsförordning, 1111
Artikel 21 rådsförordning, 241
Artikel 22 rådsförordning, 221

Skattebetalningsförordningen

6 § SBF, 217, 277
7 § SBF, 794

Skattebetalningslagen

1 kap. 7 § SBL, 560
3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL, 1167
3 kap. 1 § 1 st. 2–5 p. SBL, 1112
3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL, 289, 1168
3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL, 256, 374, 380, 1168
3 kap. 2 § SBL, 67, 805

10 kap. 9 § 4 p. SBL, 67
10 kap. 9 § 7 p. SBL, 374, 380
10 kap. 11 § SBL, 68
10 kap. 14 § SBL, 68
10 kap. 14 a § SBL, 68
10 kap. 14 b § SBL, 68
10 kap. 15 § SBL, 68
10 kap. 16 § SBL, 69

10 kap. 31 § SBL, 67
10 kap. 32 § SBL, 247
10 kap. 32 § 1 st. SBL, 68
10 kap. 32 § 2 st. SBL, 68
10 kap. 33 § SBL, 69

10 a kap. SBL, 69

14 kap. 1 a § SBL, 1116
14 kap. 2 § SBL, 514, 829

18 kap. 4 b § SBL, 526, 1156

23 kap. 1 § SBL, 560
23 kap. 3 § SBL, 192, 806
23 kap. 4 § SBL, 1167

Upphovsrättslagen

1 § URL, 963, 973
2 § URL, 964
4 § URL, 965, 968, 970
5 § URL, 965, 971
7 § 1 st. URL, 965
9 § URL, 973
9 § 1 st. URL, 969
12 § URL, 997
20 § URL, 996
26 a § URL, 973
26 b § URL, 973
26 n § URL, 995
45 § URL, 971
46 § URL, 971
47 § URL, 971
48 § URL, 972

Övriga författningar

2 kap. 11 § KonkL, 1172
14 kap. 11 § KonkL, 582, 1180
2 kap. 5 § lag (1994:1551), 276
4 § lag (2005:807), 105
15 § lag om omräkningsförfarande, 560
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 203
4 kap. LYHS, 893
2 § SINK, 1158
1 kap. 2 § sjölag, 33, 877
1 kap. 8 § skollag, 919
5 kap. 13 § tullag, 491

Rättsfallsregister

EG-domstolen

1962–1986

26/62, van Gend & Loos, 61
6/64, Costa v. ENEL, 61
51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, 816
154/80, Aardappelenbewaarplaats, 116
8/81, Becker, 61
89/81, Hong Kong Trade, 57, 110, 154, 507
283/81, CILFIT, 55
14/83, von Colson, 62
268/83, Rompelman, 152, 470, 527
168/84, Berkholz, 1159
215/85, Balm, 58
235/85, kommissionen mot Nederländerna, 159, 170
353/85, kommissionen mot Storbritannien, 893
102/86, Apple and Pear, 116, 136

1987

203/87, kommissionen mot Italien, 60
230/87, Naturally Yours Cosmetics, 431
231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, 174
C-342/87, Genius Holding, 518, 1073
348/87, SUFA, 102

1988

50/88, Kühne, 140
173/88, Morten Henriksen, 749, 750, 753, 754
C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 80, 112, 113

1989

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 174
C-106/89, Marleasing, 62
C-185/89, Velker, 263, 267

1990

C-60/90, Polysar, 154, 166
C-97/90, Lennartz, 154, 470, 473, 814, 815, 957
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, 159, 175

1991

C-163/91, Van Ginkel, 1040
C-193/91, Mohsche, 146, 408
C-333/91, Sofitam, 119, 154, 507

1992

C-10/92, Balocchi, 61
C-63/92, Lubbock Fine, 736
C-68/92, kommissionen mot Frankrike, 346
C-111/92, Lange, 264, 275
C-291/92, Armbrecht, 60, 144, 473, 957

1993

C-16/93, Tolsma, 116, 136, 1024
C-33/93, Empire Stores, 432
C-62/93, BP Soupergaz, 61

1994

C-4/94, BLP Group, 470, 478
C-110/94, Inzo, 58, 154, 527
C-155/94, Wellcome Trust, 58, 154, 166, 478
C-215/94, Mohr, 132
C-230/94, Renate Enkler, 146, 153, 407, 409, 470, 528
C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, 1023
C-286/94, Garage Molenheide, 58
C-306/94, Régie dauphinoise, 478
C-317/94, Elida Gibbs, 423, 425
C-327/94, Dudda, 316, 335

1995

C-2/95, SDC, 1087, 1092, 1095
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 528
C-80/95, Harnas & Helm, 154, 477
C-167/95, Linthorst, 317, 348, 359
C-190/95, ARO Lease, 1159, 1164
C-258/95, Fillibeck, 111, 144, 147, 494
C-260/95, DFDS, 1052, 1160, 1162
C-283/95, Fischer, 58, 99
C-346/95, Blasi, 745, 746
C-384/95, Landboden-Agrardienste, 132

1996

C-60/96, kommissionen mot Frankrike, 60
C-63/96, Skripalle, 405
C-145/96, Hoffmann, 341, 358
C-172/96, First National Bank of Chicago, 119, 136, 1089
C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, 1042
C-349/96, Card Protection Plan, 58, 417, 693, 979, 980, 1102, 1104

1997

C-48/97, Kuwait Petroleum, 141, 142
C-134/97, Victoria Film, 55
C-216/97, Gregg, 58, 912
C-276/97, kommissionen mot Frankrike, 172, 175
C-358/97, kommissionen mot Irland, 172
C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, 172, 731, 755
C-381/97, Belgocodex, 758
C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, 172
C-429/97, kommissionen mot Frankrike, 360

1998

C-12/98, Far, 758
C-23/98, Heerma, 191
C-98/98, Midland Bank, 469, 470
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa, 154, 528
C-260/98, kommissionen mot Grekland, 172
C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, 861
C-384/98, D, 890, 892
C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse, 58, 154, 528
C-400/98, Breitsohl, 58, 154, 528
C-408/98, Abbey National, 469, 580
C-409/98, Mirror Group, 735
C-415/98, Bakcsi, 140, 145, 470, 473
C-427/98, kommissionen mot Tyskland, 423
C-446/98, Fazenda Pública, 171
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 518, 1073
C-455/98, Kaupo Salumets, 58, 264, 275
C-481/98, kommissionen mot Frankrike, 58

1999

C-34/99, Primback, 399

C-76/99, kommissionen mot Frankrike, 903
C-83/99, kommissionen mot Spanien, 755
C-86/99, Freemans, 423
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 736
C-142/99, Floridienne och Berginvest, 119, 154, 507
C-150/99, Lindöpark, 63
C-240/99, Skandia, 1103, 1105
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 141, 405
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 731
C-380/99, Bertelsmann, 432
C-398/99, Yorkshire, 423
C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 399, 1024
C-498/99, Town & County Factors, 120

2000

C-16/00, Cibo, 119, 469, 475
C-108/00, SPI, 346
C-141/00, Kügler, 897, 909, 912
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 117
C-184/00, Office des produits wallons, 401
C-235/00, CSC Financial Services, 1087, 1092, 1095
C-269/00, Seeling, 144, 408, 473, 737
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 918
C-315/00, Maierhofer, 725, 760
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 400

2001

C-8/01, Taksatorringen, 102, 1106
C-45/01, Dornier, 895, 898
C-77/01, EDM, 119, 125, 126, 152, 154, 193, 470, 477
C-149/01, First Choice Holidays, 1045
C-185/01, Auto Lease Holland, 115
C-212/01, Unterpertinger, 890, 891
C-275/01, Sinclair Collis, 324, 736, 741
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 1090
C-307/01, d'Ambrumenil, 890, 892
C-397/01, Pfeiffer, 62
C-438/01, Design Concept, 346
C-442/01, KapHag, 118
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, 827
C-497/01, Zita Modes, 1123, 1125, 1126, 1128, 1129, 1132

2002

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 444
C-137/02, Faxworld, 199, 470, 529
C-152/02, Terra Baubedarf, 578, 584, 588
C-255/02, Halifax, 57, 111
C-320/02, Stenholmen, 1064
C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, 815
C-382/02, Cimber Air, 266
C-419/02, BUPA Hospitals, 83
C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, 63, 749, 753
C-453/02 och C-462/02, Linneweber, 99
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 402

2003

C-8/03, BBL, 154
C-25/03, HE, 473
C-32/03, I/S Fini H, 153
C-68/03, Lipjes, 366
C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, 111
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 758
C-284/03, Temco Europe, 731, 760
C-291/03, MyTravel, 1042

C-354/03, Optigen, 520
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 140, 145, 1028
C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, 473
C-435/03, BATI och Newman, 114
C-452/03, RAL, 336
C-465/03, Kretztechnik, 119, 479
C-472/03, Arthur Andersen, 1106
C-498/03, Kingcrest, 908, 909

2004

C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, 341, 352, 418
C-58/04, Köhler, 222
C-63/04, Centralan Property, 112
C-169/04, Abbey National, 1098, 1100, 1101
C-181/04–C-183/04, Elmeka, 268, 369
C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 143, 759, 824
C-200/04, iSt, 1037
C-210/04, FCE Bank, 126, 201, 318
C-245/04, EMAG Handel Eder, 260, 307
C-280/04, Jyske Finans, 1062, 1118
C-284/04, T-Mobile Austria, 154
C-369/04, Hutchison 3G m.fl., 154, 170
C-394/04, Ygeia, 902
C-409/04, Teleos m.fl., 58, 229, 283
C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, 176
C-439/04 och C-440/04, Kittel, 519
C-443/04 och C-444/04, Sollevold, 897

2005

C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, 523
C-72/05, Wollny, 146, 407, 473
C-89/05, United Utilities, 98, 100
C-106/05, L.u.P., 903
C-111/05, AB NN, 215, 334, 421
C-114/05, Gillan Beach, 338
C-146/05, Collée, 278
C-166/05, Heger, 323, 325
C-184/05, Twoh International, 278
C-240/05, Eurodental, 228, 469, 532
C-363/05, JP Morgan, 1101
C-401/05, VDP Dental Laboratory, 905
C-434/05, Horizon College, 921
C-435/05, Investrand, 479
C-445/05, Haderer, 921
C-453/05, Ludwig, 1089, 1096

2006

C-73/06, Planzer Luxembourg, 523, 1160
C-97/06, Navicon, 261, 883
C-271/06, Netto Supermarkt, 283
C-355/06, van der Steen, 160
C-401/06, kommissionen mot Tyskland, 358
C-408/06, Götz, 176
C-451/06, Walderdorff, 731

2007

C-124/07, Beheer, 1106
C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, 929, 938
C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., 176
C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, 165, 344
C-371/07, AstraZeneca, 145, 1031
C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, 102

Hovrätterna

HR 1998-01-29, Ö 679/97, 782

Högsta domstolen

HD 2002-06-14, Ö182-01, 782

NJA 1949:39, 809

Kammarrätterna

KR 1972-06-05, 6278–6279-1971, 199
KR 1982-08-06, 878
KR 1986-12-30, 2499–2502-1985, 884
KR 1988-10-12, 631-1987, 194
KR 1994-12-14, 1503-1993, 879
KR 1995-05-19, 258-1994, 884
KR 1996-02-29, 10875–79-1994, 1030
KR 1996-03-20, 5401-1994, 1006
KR 1996-04-04, 2835-1993, 1130
KR 1996-11-14, 3964-1995, 1133
KR 1997-03-10, 2446-1995, 985
KR 1997-03-12, 8376-8377/94, 100
KR 1997-03-21, 4897-1996, 1130
KR 1997-04-08, 6323-1994, 1133
KR 1997-09-26, 4980-1996, 981
KR 1997-10-17, 7705-1996, 810
KR 1997-11-05, 8656-1995, 1133
KR 1997-11-20, 813–814-1996, 1029
KR 1998-06-03, 5175–5177-1997, 1170
KR 1998-07-02, 2525-2526-1995, 684
KR 1998-10-02, 2889-1997, 893
KR 1998-10-02, 5057–5060-1997, 893
KR 1998-10-02, 5061–5064-1997, 893
KR 1999-02-02, 2818–2819-1998, 463
KR 1999-05-06, 4197-1998, 915, 1026
KR 1999-05-06, 6136–6139-1998, 915, 1026
KR 1999-06-23, 8162-1998, 427
KR 1999-08-31, 8509-1998, 1130
KR 1999-09-02, 1476-1998, 464
KR 1999-10-19, 4854-1998, 113
KR 1999-10-19, 4945-1998, 113
KR 2000-03-16, 1146-1999, 1001
KR 2000-03-22, 1410 och 1417-1997, 717
KR 2000-04-20, 3253-1997, 949
KR 2000-10-17, 6450–6451-1998, 113
KR 2001-02-01, 3982–3984-1999, 127
KR 2001-06-07, 2356-1999, 684
KR 2001-06-11, 8366-1998, 506
KR 2001-09-28, 5052-2000, 1001
KR 2001-10-18, 636-2000, 502
KR 2001-10-18, 6711–6714-2000, 505
KR 2001-10-30, 1214-2000, 1007
KR 2001-12-19, 2979-2000, 1001
KR 2002-01-14, 3744–3745-1999, 685
KR 2002-03-05, 4885-2000, 700
KR 2002-04-18, 4629–4635-2001, 893
KR 2002-09-02, 6485-2001, 958
KR 2002-09-11, 3561–3563-1999, 915
KR 2002-10-11, 540-1999, 502
KR 2002-11-01, 3522-2001, 900
KR 2003-01-08, 2811-2000, 679
KR 2003-04-07, 6649-2001, 857
KR 2003-06-03, 1591-02, 162, 529
KR 2003-10-01, 261-2001, 882
KR 2003-10-08, 5817–5825-01, 163
KR 2003-10-28, 8096–8097-00, 513
KR 2003-11-25, 250-02, 1030
KR 2003-12-15, 957-2002, 1160
KR 2003-12-17, 3503–3505-02, 1080
KR 2003-12-23, 7582-01, 219
KR 2004-01-27, 2039-01, 957
KR 2004-02-26, 780−786-03, 852
KR 2004-02-26, 2518-03, 852
KR 2004-06-15, 4890-2000, 1087
KR 2004-06-15, 4891-2000, 1087
KR 2004-06-15, 4892-2000, 1087
KR 2004-06-15, 4893-2000, 1087
KR 2004-06-30, 803–804-02, 1131
KR 2004-07-08, 7188–7194-03, 163
KR 2004-08-03, 359-04, 1131
KR 2004-09-01, 2651-02, 942
KR 2004-09-09, 3824-04, 500
KR 2004-09-09, 4062-03, 63
KR 2004-10-27, 1110-03, 500
KR 2004-11-15, 411-03, 1002
KR 2004-11-15, 413-03, 1002
KR 2004-11-15, 735-03, 1001
KR 2004-11-15, 737-03, 1001
KR 2004-11-15, 739–740-03, 1001
KR 2004-11-15, 743-03, 1001
KR 2004-11-15, 744-03, 1003
KR 2004-11-15, 863-03, 1003

KR 2004-11-15, 866-03, 1003
KR 2004-11-15, 928–929-03, 1003
KR 2004-11-15, 2293-03, 1002
KR 2004-11-15, 3932–3933-03, 1002
KR 2004-12-02, 157-158-02, 717
KR 2004-12-30, 1120-02, 131
KR 2005-04-12, 4790-04, 63
KR 2005-04-12, 4792-04, 63
KR 2005-05-30, 1604–1607-04, 1073
KR 2005-05-30, 2592-04, 501
KR 2005-06-10, 5828-04, 932
KR 2005-06-14, 3965-04, 1131
KR 2005-06-23, 1340−1341-04, 859
KR 2005-07-07, 2606-04, 128
KR 2005-07-07, 2608-04, 128
KR 2005-07-08, 4313-04, 126
KR 2005-08-11, 707−708-05, 1063
KR 2005-09-02, 7079-03, 501
KR 2005-09-07, 2945-03, 741
KR 2005-09-16, 2638-05, 163, 471
KR 2005-10-18, 890–892-04, 1073
KR 2005-11-22, 1914−1915-04, 63
KR 2005-11-23, 4787-04, 763
KR 2005-12-22, 4072-03, 425
KR 2005-12-22, 4074-03, 425
KR 2005-12-30, 7561-03 och 7563-03, 209
KR 2006-02-22, 3694-04, 939
KR 2006-03-17, 5004-05, 471
KR 2006-04-28, 3608-04, 729
KR 2006-05-19, 3866–3870-05, 992
KR 2006-06-19, 2729-05, 487
KR 2006-10-24, 4180-02, 1133
KR 2006-11-13, 3072-04, 479
KR 2006-11-15, 910−913-06, 1071
KR 2006-11-15, 1576−1577-05, 1071
KR 2006-11-15, 1576−2855-06, 1071
KR 2006-11-21, 1422-1423-05, 932
KR 2007-02-02, 2170-06, 137
KR 2007-02-07, 1718-1719-06, 181
KR 2007-04-05, 4361-06, 471
KR 2007-05-08, 1438-06, 1149
KR 2007-05-08, 1492-06, 507
KR 2007-05-29, 504-505-06, 927
KR 2007-06-01, 706–708-06, 1128
KR 2007-08-29, 960-06 och 962-06, 501
KR 2007-08-29, 2169-06, 484
KR 2007-09-10, 3636-06, 219
KR 2007-09-12, 2962−2963-06, 147
Kr 2007-10-15, 4121-05, 471
KR 2007-11-02, 577–578-07, 716
KR 2007-11-19, 589-07, 1134
KR 2007-11-20, 1453−1455-07, 162
KR 2007-11-22, 7055-06, 519
KR 2007-11-27, 2537-07 och 2538-07, 162
KR 2007-12-03, 2696-06, 987
KR 2008-02-04, 1928-06, 711
KR 2008-02-25, 1423-06, 932, 934
KR 2008-03-19, 1702-07, 1081
KR 2008-03-25, 1743-07, 244
KR 2008-04-07, 1650-07, 244
KR 2008-04-29, 1139-07, 520
KR 2008-04-29, 1141-07, 520
KR 2008-05-05, 8795−97-07, 1000
KR 2008-05-12, 6340-06, 763
KR 2008-11-21, 3782-07, 3785-07 och 3786-07, 739
KR 2008-12-03, 3529-06, 785
KR 2008-12-09, 6276-06,, 752
KR 2009-01-16, 2316−2317-07, 715

RK 1987:5, 1251

Länsrätterna

LR 2001-09-26, 1879–1880-00, 686

Regeringsrätten

RR 1977 Ba 42, 199
RR 1999-03-25, 1035-1997, 575
RR 1999-03-25, 3572-1997, 575
RR 1999-03-25, 3618-1997, 575
RR 2001-10-17, 4453-2000, 123, 189
RR 2006-05-16, 1337-04, 479
RR 2007-11-15, 1818-07, 180
RR 2008-10-31, 5040-08, 690

RR 2008-11-10, 2281-06, 147, 408

RÅ 1963:48, 1182
RÅ 1970 Fi 1465, 186
RÅ 1973 not. A13, 506
RÅ 1975 Aa 639, 400
RÅ 79 1:15, 186
RÅ 80 Aa 132, 1016
RÅ 83 1:26, 186
RÅ 84 Aa 132, 1017
RÅ 85 1:37, 160
RÅ 86 not. 675, 186
RÅ 1986 ref. 86, 429
RÅ 1986 ref. 169, 1250, 1251
RÅ 1986 ref. 178, 991
RÅ 1987 not. 186, 995
RÅ 1987 not. 603, 878
RÅ 1987 ref. 115, 199
RÅ 1987 ref. 163, 160
RÅ 1988 not. 642, 746, 748
RÅ 1988 ref. 102, 428, 1182
RÅ 1988 ref. 139, 728
RÅ 1988 ref. 144, 490
RÅ 1989 not. 278, 1013
RÅ 1989 ref. 86, 133, 400
RÅ 1991 not. 82, 746, 748
RÅ 1991 ref. 105, 395
RÅ 1992 not. 209, 1091
RÅ 1992 ref. 62, 160
RÅ 1992 ref. 66, 985, 986
RÅ 1993 not. 71, 1097
RÅ 1993 ref. 30, 501
RÅ 1993 ref. 45, 985, 987
RÅ 1993 ref. 57, 893
RÅ 1993 ref. 75, 985, 987
RÅ 1993 ref. 95, 589
RÅ 1994 not. 302, 161, 712
RÅ 1995 not. 105, 1107
RÅ 1995 not. 392, 1020
RÅ 1995 not. 393, 1020
RÅ 1995 ref. 9, 908, 911, 913
RÅ 1995 ref. 60, 717
RÅ 1996 not. 168, 161
RÅ 1996 not. 281, 485, 751
RÅ 1996 ref. 10, 732
RÅ 1996 ref. 74, 902
RÅ 1997 not. 71, 903
RÅ 1997 not. 82, 352, 1040
RÅ 1997 not. 180, 115
RÅ 1997 not. 245, 502
RÅ 1997 ref. 16, 162
RÅ 1997 ref. 42, 1105
RÅ 1998 not. 111, 1088
RÅ 1998 not. 172, 485
RÅ 1998 not. 249, 1097
RÅ 1998 ref. 40, 908, 910
RÅ 1999 not. 46, 1087, 1095
RÅ 1999 not. 105, 993
RÅ 1999 not. 158, 222
RÅ 1999 not. 176, 472, 482
RÅ 1999 not. 282, 134, 136, 469, 506
RÅ 1999 not. 293, 858
RÅ 1999 ref. 9, 1000
RÅ 1999 ref. 16, 575
RÅ 1999 ref. 31, 1177
RÅ 1999 ref. 33, 131, 136, 145
RÅ 1999 ref. 37, 472, 482
RÅ 2000 not. 11, 222
RÅ 2000 not. 61, 122
RÅ 2000 not. 62, 1077
RÅ 2000 not. 65, 446, 994
RÅ 2000 not. 77, 1136
RÅ 2000 not. 98, 854, 1118
RÅ 2000 not. 172, 123, 734
RÅ 2000 not. 196, 1063
RÅ 2000 ref. 63, 427
RÅ 2001 not. 18, 1019
RÅ 2001 not. 21, 867
RÅ 2001 not. 23, 1094
RÅ 2001 not. 40, 96, 894
RÅ 2001 not. 51, 162
RÅ 2001 not. 66, 1054
RÅ 2001 not. 97, 1128
RÅ 2001 not. 98, 1131
RÅ 2001 not. 99, 1124, 1125, 1126, 1132
RÅ 2001 not. 153, 987
RÅ 2001 not. 154, 987

RÅ 2001 not. 161, 988, 990
RÅ 2001 ref. 15, 162
RÅ 2001 ref. 22, 408
RÅ 2001 ref. 28, 129
RÅ 2001 ref. 34, 103, 161, 162, 438
RÅ 2001 ref. 41, 243
RÅ 2001 ref. 60, 123, 189
RÅ 2001 ref. 64, 987
RÅ 2001 ref. 69, 744, 1026
RÅ 2002 not. 26, 527
RÅ 2002 not. 101, 185
RÅ 2002 not. 107, 223
RÅ 2002 not. 108, 223
RÅ 2002 not. 174, 504, 769, 786
RÅ 2002 not. 175, 504
RÅ 2002 not. 200, 487
RÅ 2002 ref. 9, 975, 980
RÅ 2002 ref. 13, 186, 202
RÅ 2002 ref. 41, 427
RÅ 2002 ref. 51, 455
RÅ 2002 ref. 67, 504
RÅ 2002 ref. 110, 833, 834
RÅ 2002 ref. 112, 400
RÅ 2002 ref. 113, 196
RÅ 2003 not. 3, 486
RÅ 2003 not. 128, 265
RÅ 2003 not. 178, 1098
RÅ 2003 not. 179, 1101
RÅ 2003 not. 189-190, 1096
RÅ 2003 not. 194, 1091
RÅ 2003 not. 215, 1015
RÅ 2003 ref. 5, 902
RÅ 2003 ref. 21, 898, 912
RÅ 2003 ref. 24, 1006
RÅ 2003 ref. 25, 136
RÅ 2003 ref. 29, 96
RÅ 2003 ref. 32, 1040
RÅ 2003 ref. 36, 478
RÅ 2003 ref. 39, 196, 995
RÅ 2003 ref. 72, 1096
RÅ 2003 ref. 80, 161, 750
RÅ 2003 ref. 90, 419, 440
RÅ 2003 ref. 94, 1093
RÅ 2003 ref. 99, 177
RÅ 2003 ref. 100, 498, 703
RÅ 2003 ref. 102, 403, 558
RÅ 2004 not. 6, 481, 508
RÅ 2004 not. 46, 420
RÅ 2004 not. 64, 978
RÅ 2004 not. 94, 718
RÅ 2004 not. 116, 714
RÅ 2004 not. 175, 908, 910
RÅ 2004 not. 196, 492
RÅ 2004 not. 234, 1108
RÅ 2004 ref. 7, 455
RÅ 2004 ref. 26, 283
RÅ 2004 ref. 34, 198
RÅ 2004 ref. 36, 714
RÅ 2004 ref. 45, 1064
RÅ 2004 ref. 60, 480
RÅ 2004 ref. 65, 518, 1081
RÅ 2004 ref. 100, 1093
RÅ 2004 ref. 112, 470, 474, 482
RÅ 2005 not. 51, 145, 1024, 1028
RÅ 2005 not. 61, 1089
RÅ 2005 not. 68, 741, 811
RÅ 2005 not. 78, 505, 726, 734
RÅ 2005 not. 106, 198
RÅ 2005 not. 115, 1108
RÅ 2005 ref. 6, 452
RÅ 2005 ref. 11, 937
RÅ 2005 ref. 19, 123, 189, 713
RÅ 2005 ref. 20, 145
RÅ 2005 ref. 23, 852
RÅ 2005 ref. 34, 505
RÅ 2005 ref. 70, 245, 871
RÅ 2005 ref. 71, 355
RÅ 2005 ref. 74, 117
RÅ 2005 ref. 80, 1106
RÅ 2005 ref. 81, 555
RÅ 2005 ref. 82, 975
RÅ 2005 ref. 92, 977
RÅ 2006 not. 12, 1021
RÅ 2006 not. 13, 1021
RÅ 2006 not. 28, 124
RÅ 2006 not. 29, 198, 354
RÅ 2006 not. 53, 750
RÅ 2006 not. 54, 750

RÅ 2006 not. 60, 350, 420
RÅ 2006 not. 77, 1098
RÅ 2006 not. 90, 1104
RÅ 2006 not. 93, 913
RÅ 2006 not. 106, 1007
RÅ 2006 not. 172, 316, 347
RÅ 2006 not. 188, 1094
RÅ 2006 not. 209, 453
RÅ 2006 ref. 19 (I), 480
RÅ 2006 ref. 19 (II), 480
RÅ 2006 ref. 31, 126
RÅ 2006 ref. 47, 1007
RÅ 2007 not. 85, 362
RÅ 2007 not. 105, 396, 438
RÅ 2007 not. 139, 1103
RÅ 2007 not. 163, 403, 558
RÅ 2007 not. 164, 215, 421
RÅ 2007 ref. 6, 190
RÅ 2007 ref. 13, 753
RÅ 2007 ref. 24, 424
RÅ 2007 ref. 33, 742
RÅ 2007 ref. 39, 937
RÅ 2007 ref. 57, 165, 344, 345, 486
RÅ 2007 ref. 88 (I), 172, 892, 912
RÅ 2007 ref. 88 (II), 173, 893
RÅ 2007 ref. 88 (III), 892
RÅ 2008 not. 1, 1127
RÅ 2008 not. 19, 190
RÅ 2008 not. 21, 410
RÅ 2008 not. 48, 738
RÅ 2008 not. 76, 494, 1030
RÅ 2008 not. 77, 911

Skatterättsnämnden m.fl.

RSV 1972:32.2, 1016
RSV 1972:41.4, 1016
RSV Dt 1975:21, 1251
RSV Im 1973:28, 680
RSV Im 1973:30, 681
RSV Im 1974:30 a, 1017
RSV Im 1974:30 b, 1017
RSV Im 1974:31, 859
RSV Im 1974:33, 591
RSV Im 1976:24, 1016
RSV/FB Dt 1980:11, 1251
RSV/FB Im 1977:2, 433
RSV/FB Im 1977:3, 422
RSV/FB Im 1977:4, 399
RSV/FB Im 1980:3, 1250
RSV/FB Im 1981:2, 132
RSV/FB Im 1982:2, 1121
RSV/FB Im 1982:5, 395
RSV/FB Im 1982:8, 995
RSV/FB Im 1982:10, 399
RSV/FB Im 1982:18, 1251
RSV/FB Im 1982:23, 1251
RSV/FB Im 1983:1, 1251
RSV/FB Im 1983:4, 1250
RSV/FB Im 1983:6, 1250
RSV/FB Im 1983:11, 857
RSV/FB Im 1983:26, 1250
RSV/FB Im 1984:4, 399
RSV/FB Im 1984:20, 1251
RSV/FB Im 1985:3, 428, 1182
RSV/FB Im 1985:4, 995
RSV/FB Im 1985:5, 496
RSV/FB Im 1985:8, 200
RSV/FB Im 1986:1, 748
RSV/FB Im 1986:5, 747
RSV/FB Im 1986:7, 472

SRN 1992-04-06, 1005
SRN 1992-07-10, 740, 810
SRN 1993-04-15, 985
SRN 1994-01-27, 914
SRN 1994-06-03, 120
SRN 1994-06-23, 1026
SRN 1994-11-17, 810
SRN 1994-12-30, 1133
SRN 1995-04-28, 978
SRN 1995-05-12, 1006
SRN 1995-06-08, 463
SRN 1995-06-09, 99, 192
SRN 1995-06-12, 981
SRN 1995-10-16, 437, 902
SRN 1995-12-14, 864, 1120
SRN 1996-03-15, 135
SRN 1996-05-14, 121, 1107

SRN 1996-06-13, 136
SRN 1996-08-29, 263
SRN 1996-08-30, 979
SRN 1996-10-04, 908, 910
SRN 1997-02-24, 352, 925
SRN 1997-02-25, 893
SRN 1997-03-05, 884
SRN 1997-04-30, 924
SRN 1997-05-12, 325
SRN 1997-06-19, 135, 399, 1000
SRN 1997-10-08, 978
SRN 1997-10-21, 925, 935, 986, 1016
SRN 1997-11-17, 135
SRN 1997-12-16, 1016, 1086
SRN 1998-01-29, 942
SRN 1998-02-25, 931
SRN 1998-04-20, 346
SRN 1998-05-14, 1108
SRN 1998-06-15, 745
SRN 1998-06-18, 986
SRN 1998-10-09, 911
SRN 1998-11-27, 897
SRN 1998-12-22, 396
SRN 1999-02-16, 979
SRN 1999-03-02, 572
SRN 1999-04-08, 1089
SRN 1999-04-16, 926
SRN 1999-06-18, 445, 1108
SRN 1999-10-01, 1104
SRN 1999-10-12, 188
SRN 1999-11-16, 769
SRN 1999-11-24, 1014
SRN 2000-01-17, 188
SRN 2000-02-10, 898
SRN 2000-03-07, 1057
SRN 2000-03-28, 1014
SRN 2000-05-16, 910
SRN 2000-05-18, 914
SRN 2000-05-25, 931
SRN 2000-05-26, 986
SRN 2000-10-04, 327, 503, 745, 769
SRN 2000-12-21, 1097
SRN 2001-01-05, 862
SRN 2001-01-15, 1126
SRN 2001-03-05, 145
SRN 2001-04-26, 463
SRN 2001-04-27, 423
SRN 2001-06-18, 430, 781
SRN 2001-09-27, 99
SRN 2001-10-09, 933
SRN 2001-11-21, 746, 769
SRN 2001-12-14, 127, 425
SRN 2002-01-08, 738, 811
SRN 2002-01-09, 1093
SRN 2002-03-05, 455
SRN 2002-03-18, 854
SRN 2002-04-17, 137, 927
SRN 2002-05-03, 455, 456
SRN 2002-06-14, 894
SRN 2003-01-09, 1099
SRN 2003-01-22, 459
SRN 2003-01-23, 190
SRN 2003-02-27, 1025
SRN 2003-04-24, 189
SRN 2003-04-25, 734
SRN 2003-06-18, 127, 1099
SRN 2003-06-25, 328
SRN 2004-02-09, 230
SRN 2004-02-10, 123, 189
SRN 2004-03-05, 1093
SRN 2004-03-11, 182, 464
SRN 2004-04-27, 1020
SRN 2004-05-11, 503
SRN 2004-06-15, 1088
SRN 2004-06-24, 487
SRN 2004-10-05, 464
SRN 2004-11-16, 397, 892
SRN 2004-11-23, 772, 789, 834
SRN 2005-01-05, 995
SRN 2005-03-14, 1105
SRN 2005-05-16, 125, 192
SRN 2005-06-16, 397, 1013
SRN 2005-06-17, 452
SRN 2005-06-23, 124, 190, 318, 350, 713
SRN 2005-06-28, 924
SRN 2005-07-01, 1096
SRN 2005-10-04, 1098

SRN 2005-10-11, 1086
SRN 2005-12-21, 162, 1092
SRN 2006-02-28, 1088
SRN 2006-03-03, 762
SRN 2006-04-25, 863, 1063
SRN 2006-06-30, 1088
SRN 2006-08-18, 1107
SRN 2006-10-18, 371
SRN 2006-11-06, 346
SRN 2006-11-10, 1018
SRN 2007-01-12, 479
SRN 2007-01-19, 410
SRN 2007-03-27, 1099
SRN 2007-04-03, 588
SRN 2007-04-25, 135, 750
SRN 2007-06-01, 193
SRN 2007-06-13, 327
SRN 2007-06-20, 457
SRN 2007-06-26, 121
SRN 2008-02-12, 353, 1095
SRN 2008-03-11, 1019
SRN 2008-03-20, 244, 361
SRN 2008-04-07, 454
SRN 2008-04-22, 690
SRN 2008-06-19, 690
SRN 2008-09-16, 1096
SRN 2008-09-29, 1103
SRN 2008-10-07, 689
SRN 2008-10-28, 897
SRN 2008-11-04, 476
SRN 2008-11-18, 941
SRN 2008-12-29, 1164

Register - skrivelser m.m.

Föreskrifter, rekommendationer m.m.

RSFS 1999:12, 29, 69, 285, 560
RSV Dt 1983:2, 706
RSV S 1999:43, 167
SKV A 2004:5, 142
SKV A 2008:26, 867
SKV M 2004:4, 142
SKV M 2008:18, 867
SKVFS 2004:19, 1110
SKVFS 2005:14, 550
SKVFS 2006:15, 29, 69, 285, 560
SKVFS 2007:13, 545, 550

Skrivelser

RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, 717
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 569
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900, 1063
RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900, 1048
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900, 880, 882
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901, 370, 880
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212, 1006
RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901, 995, 1065
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900, 483
RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900, 197
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901, 345, 943
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901, 747
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900, 481
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 481
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120, 116, 1024
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110, 575
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, 570
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100, 269, 270
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120, 983
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110, 270
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100, 173
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901, 719
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, 237, 266, 270
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900, 173
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120, 419
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100, 740, 742
RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 461, 997, 1008
RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 1097
RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 883

RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 461, 996
RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120, 420, 901
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 100, 192
RSV 2000-05-05, dnr 5056-00/110, 506
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 905
RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100, 485, 1180
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 269
RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 462
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100, 269
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 471
RSV 2001-06-11, dnr 4866-01/100, 1055
RSV 2001-08-10, dnr 8325-01/100, 485, 780
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 476
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 129
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 109, 436
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 63
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 487
RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 270
RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100, 558
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 484
RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100, 919
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 133, 992
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 455, 456
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 486
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 395, 419
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 437
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 372, 874
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 1117, 1119
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 976, 980
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 208, 1246
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 139, 420
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 578
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 134, 402

Skatteverket 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 535
Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 535
Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, 172
Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, 436, 515, 516, 547
Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, 360, 419, 440
Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, 132, 402
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, 535
Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113, 85
Skatteverket 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, 200
Skatteverket 2004-07-01, dnr 123 330506-04/1152, 933
Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, 931

Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, 554
Skatteverket 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153, 535
Skatteverket 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, 563
Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, 931, 933
Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, 785
Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, 751
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, 578
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, 151, 153, 161, 529, 948
Skatteverket 2004-10-04, dnr 130 573672-04/111, 781
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, 117
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, 477
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, 500
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, 1126, 1129, 1132
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, 749, 761
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, 175
Skatteverket 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, 548
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, 485, 780
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, 350, 361
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, 151, 156, 948, 955
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, 1090
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, 749
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111, 700
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, 945, 948, 956
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, 795, 837
Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, 932
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, 504, 745, 769
Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111, 134
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, 503, 748
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, 346, 360
Skatteverket 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, 558, 559
Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, 552, 1082
Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, 146, 409, 866
Skatteverket 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, 342, 343
Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111, 118
Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, 282
Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, 127, 185
Skatteverket 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111, 482
Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111, 575
Skatteverket 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111, 488, 1180
Skatteverket 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111, 1114
Skatteverket 2005-05-23, dnr 130 299787-05/111, 478
Skatteverket 2005-06-02, dnr 130 304122-05/111, 472

Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111, 739
Skatteverket 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111, 493
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111, 890
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111, 904
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, 337, 359, 950, 959
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111, 753
Skatteverket 2005-06-21, dnr 130 318867-05/111, 321, 881, 884
Skatteverket 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, 178, 751
Skatteverket 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, 551
Skatteverket 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, 160, 337, 937, 954, 958
Skatteverket 2005-07-08, dnr 130 649158-04/111, 399
Skatteverket 2005-08-31, dnr 130 377585-05/111, 345
Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, 137, 508
Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111, 435, 439
Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111, 855, 1118
Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, 556
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111, 445, 747
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111, 63
Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, 264, 265
Skatteverket 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111, 345, 420
Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111, 823, 856, 865
Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111, 891
Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111, 778, 786
Skatteverket 2005-11-30, dnr 131 580049-05/111, 351
Skatteverket 2005-12-06, dnr 131 377592-05/111, 364
Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111, 724
Skatteverket 2005-12-21, dnr 131 621372-05/111, 352
Skatteverket 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, 544
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111, 851
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, 335, 975, 998
Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111, 571
Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111, 857, 860
Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, 540, 550
Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111, 420
Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111, 137, 424
Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 150989-06/111, 542
Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111, 983, 984, 988
Skatteverket 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111, 95, 1065
Skatteverket 2006-05-05, dnr 131 606095-05/111, 927
Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111, 488, 781
Skatteverket 2006-06-01, dnr 131 636467-05/111, 1132
Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111, 1062, 1118, 1119
Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 394248-06/111, 1068

Skatteverket 2006-07-05, dnr 131 605460-05/111, 870
Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111, 237, 1153
Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, 488, 552
Skatteverket 2006-07-07, dnr 131 160190-06/111, 339
Skatteverket 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, 213, 214, 296
Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, 96, 448
Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111, 775, 836, 841
Skatteverket 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111, 59
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 553736-06/111, 357, 1160, 1164
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111, 850
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, 517, 539, 561, 1172
Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111, 908
Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 775685-06/111, 733
Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111, 268, 880
Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 768263-06/111, 853
Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 790481-06/111, 749
Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111, 110, 496, 875
Skatteverket 2007-01-12, dnr 131 607501-06/111, 325, 344
Skatteverket 2007-01-23, dnr 131 560843-06/111, 1100
Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111, 449
Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 801346-06/111, 905
Skatteverket 2007-02-06, dnr 130 68738-07/111, 1071
Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 180127-07/111, 371
Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 224115-07/111, 480
Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 292393-07/111, 768, 770
Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307716-07/111, 696
Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111, 696
Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111, 125, 191, 713
Skatteverket 2007-05-30, dnr 131 347924-07/111, 791, 826
Skatteverket 2007-06-04, dnr 131 316824-07/111, 359, 958
Skatteverket 2007-06-12, dnr 131 381208-07/111, 539
Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409261-07/111, 687
Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, 687
Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111, 229, 260, 289, 302, 307
Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111, 155, 156, 160, 484, 955
Skatteverket 2007-08-27, dnr 131 204125-06/111, 347, 360
Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111, 213, 220
Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 537453-07/111, 692
Skatteverket 2007-09-28, dnr 131 542246-07/111, 742
Skatteverket 2007-10-02, dnr 131 304409-07/111, 1094
Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 591256-07/111, 726
Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 598946-07/111, 736
Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 375012-07/111, 339

Skatteverket 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111, 532, 534
Skatteverket 2007-11-06, dnr 131 593610-07/111, 1013
Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, 262, 265, 271
Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 690785-07/111, 697
Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 691311-07/111, 687
Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111, 84, 85, 121, 361
Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111, 219
Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111, 490, 589
Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, 229, 278, 280, 281, 283, 284
Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 617242-07/111, 563
Skatteverket 2007-12-06, dnr 131 419762-07/111, 453
Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111, 181, 185
Skatteverket 2007-12-10, dnr 131 627138-07/111, 344
Skatteverket 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111, 138, 1104
Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111, 779, 791, 824
Skatteverket 2007-12-17, dnr 131 723781-07/111, 1064
Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 771227-07/111, 689
Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111, 690, 691
Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111, 691, 692, 693
Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111, 81, 111, 211
Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746676-07/111, 68, 806
Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746687-07/111, 68
Skatteverket 2008-01-21, dnr 131 18187-08/111, 172
Skatteverket 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111, 174
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111, 403, 558
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 45437-08/111, 697
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111, 118, 162, 712
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 661576-07/111, 1127
Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111, 271, 272
Skatteverket 2008-02-07, dnr 131 769930-07/111, 1101
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 129518-08/111, 692
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111, 687, 691, 692
Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111, 410, 867
Skatteverket 2008-04-02, dnr 131 146431-08/111, 874, 491
Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111, 426
Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 196971-08/111, 164, 355
Skatteverket 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111, 403, 508
Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111, 235, 244, 245
Skatteverket 2008-04-17, dnr 131 226161-08/111, 934
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111, 690
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 780838-07/111, 933
Skatteverket 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111, 431
Skatteverket 2008-05-12, dnr 131 133474-08/111, 165, 344, 486

Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306894-08/111, 240, 255, 332
Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306899-08/111, 255
Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306905-08/111, 230, 263
Skatteverket 2008-06-10, dnr 131 340305-08/111, 839
Skatteverket 2008-06-12, dnr 131 382472-08/111, 520
Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111, 504, 734, 745
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 392945-08/111, 335, 336
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111, 935, 938, 940
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 409591-08/111, 337, 351, 359
Skatteverket 2008-07-03, dnr 131 426709-08/111, 584
Skatteverket 2008-08-29, dnr 131 715471-07/111, 921, 935
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, 67
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111, 583, 584
Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111, 731, 760, 763
Skatteverket 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111, 437
Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111, 422
Skatteverket 2008-11-05, dnr 131 643753-08/111, 416, 1028
Skatteverket 2008-11-07, dnr 131 609730-08/111, 338, 920
Skatteverket 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111, 177, 751
Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 704433-08/111, 694
Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111, 161
Skatteverket 2008-12-16, dnr 130 765581-08/111, 1187
Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 793049-08/111, 593
Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 668417-08/111, 250
Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111, 98, 99
Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111, 1023
Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111, 147, 408

Övrigt

BFNAR 2000:5, 562, 563
BFNAR 2006:1, 570
LVFS 1997:10, 96
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, 545
SABO-rekommendation, 719

Sakregister

A

A conto
– bygg- och anläggningstjänst, 682
– faktureringsskyldighet, 538
– konkurs, 1173
– omsättningsland, 212
– redovisningsskyldighet, 568, 583
– retroaktivt avdrag, 785
– skattskyldighet, 83
Ackord, 1181
– ackordsförlust, 1181
– ackordsvinst, 1182
– kundförlust, 428, 1181
Ackordskontroll, 711
Ackvisition, 1018
ADB-tjänst, 352
Administrativ tjänst, 349
Aktie, 1092
Aktiebolag, 198
Aktiv förädling, 27
Akupunktur, 890
Allmänna rättsgrundsatser, 58
Almanacka, 455, 1014
Alternativvård, 893
Ambulanstransport, 900
Analystjänst, 334, 350
Annonsering
– bidrag, 136
– reklam på fastighet, 755
– undantag från skatteplikt, 94, 1018
Anslutningstransport, 330, 1054
Antikvitet, 1066, 1077
Apportemission, 119
Arbete på vara, 331
– analystjänst, 334
– arbetsbeting, 332
– installation, 334
– montering, 334
– omsättningsland, 331
– reparation, 332, 372
– tryckeritjänst, 334
Arbetsbeting
– arbete på vara, 332
– beskattningsland, 332, 382
– definition, 23
– omsättning, 128
– varuöverföring, 240, 255
Arbetskraft
– definition, 353
– fartygspersonal, 883
– omsättningsland, 389
– sjukvårdspersonal, 887
Arbetsplatsuthyrning
– frisörstol, 811
– inspelningsstudio, 811
– kontorshotell, 738
– kontorsrum, 811
– sidewalk workstation, 741, 811
– särskild utrustning, 811
Arkivverksamhet, 982
Artist, 974, 975
Auktion
– avdragsrätt, 517
– beskattningsland, 240, 293, 390
– djurskinn, 240
– exekutiv, 1171
– fakturering, 560
– förrättare, 197
– försäkringsavgift, 397
– kundförlust, 428

– producent, 196
– redovisningsskyldighet, 575, 580
– skattskyldighetens inträde, 81
Avbeställningsskydd, 420, 1044
Avbetalningsköp
– beskattningsunderlag, 428
– konkurs, 1176
– redovisningstidpunkt, 587
– äganderätt, 112
Avbokningsavgift, 420, 1044
Avbrottsersättning, 424
Avdragsförbud
– bostad, 497
– personbil, 497
– representation, 505
Avdragsrätt, 467
– bedrägerifall, 519
– bidrag, 506
– blandad verksamhet, 510
– bostad, 497
– definition, 23, 467
– delvis för verksamheten, 472
– drivmedel, 516
– endast avdragsrätt, 63
– faktura utställd på anställd, 516
– friskvård, 482
– försäljning av aktier, 477
– förvaltararvode, 488
– förvärv av dotterbolag, 475
– förvärv i verksamheten, 470
– garantiåtagande, 491
– GIF, 467
– god tro, 518
– hemdator, 482
– hemtjänst, 481
– importmoms, 490, 588
– jordbruksarrende, 498
– jordbruksfastighet, 484
– kommun, 483, 1184
– koncern, 492, 807, 821
– kost åt personal, 494
– kostnadsersättning, 515
– leverans till fartyg, 505
– motion, 482
– myndighetsutövning, 486
– mäklararvode, 484, 781
– nyemission, 480
– personalvårdskostnad, 481
– personbil, 497
– privat bruk, 471
– processkostnad, 486
– representation, 505
– resetjänst, 1051
– retroaktivt avdrag, 468, 782
– rivningskostnad, 781
– rättegångskostnad, 486
– skada, 495
– slussningsregel, 492, 807, 821
– speditör, 490
– statlig myndighet, 483, 1183
– tidigare ägarens förvärv, 489
– underlag, 514
– utlägg, 487, 490, 516
– utländsk leverantör, 489
– uttagsbeskattad byggtjänst, 468, 493, 710
– verksamhetsöverlåtelse, 485
– VMB, 1051, 1059
Avhysning, 439
Avhämtningsköp
– dokumentation, 280
– i Sverige, 221
– omsättningsland, 221
– till annat EG-land, 229
– till tredjeland, 264
Avkopplingsavgift, 138
Avrundning, 560
Avtalsvite, 118
Avträdesersättning, 128, 744
Avverkningsrätt
– redovisningsskyldighet, 588
– skattskyldighet, 86
– yrkesmässighet, 166

B

Balett, 1004
Bank- och finansieringstjänst, 352, 1085
Barnomsorg, 908, 910
Bearbetning, 970, 991
Bed & breakfast, 747
Begagnad vara, 1059
– anteckning vid handel, 562
– antikvitet, 1066, 1077
– beskattningsunderlag, 1066
– bevisbörda, 1071
– bokföring, 1060, 1083
– definition, 1062
– ej begagnad vara, 1064
– export, 1079
– fakturering, 1082
– förenklad faktura, 552
– förenklad VMB, 1067
– förlust, 1067, 1068
– förmedling, 1062
– förutsättning för VMB, 1060
– förvärvskriteriet, 1061
– guld, 1064
– handel inom EG, 1079
– import, 1077
– kombination, 1068
– konstverk, 1065, 1076, 1077
– motorfordon, 869, 1070
– normal VMB, 1066
– samlarföremål, 1065, 1077
– skattesats, 1067
– varukriteriet, 1062
– återförsäljarkriteriet, 1061
Begravning
– beskattningsunderlag, 419
– bil, 862
– bårtransport, 465
– gravskötsel, 100, 184
– omsättningsland, 360
– utlägg, 440
Beskattningsbar person, 24, 151
Beskattningsbar transaktion, 24
Beskattningsgrundande händelse, 206
Beskattningsland
– EG-principer, 64
– tjänst, 315
– vara, 205
Beskattningsunderlag, 393
– begagnad vara, 1066
– bidrag, 400
– bygg- och anläggningstjänst, 678
– byggtjänst, 411
– byte, 430
– definition, 24, 393
– egen regi, 704
– ersättning, 398
– EU-bidrag, 403
– faktura, 548
– förenklad VMB, 1067
– försäljning, 398
– gemenskapsinternt förvärv, 412
– import, 278, 412
– kundförlust, 425
– lager, 1143
– omvärdering, 414
– rabatt, 421
– resetjänst, 1043
– ränta, 395
– skatteupplag, 1144
– tredjemansbetalning, 398, 400
– uppdelning, 417
– uttag, 404
– vad som ingår, 394
– valuta, 403
– varuretur, 428
– varuöverföring, 412
– verksamhetslokal, 772
– återimport, 413
– återtagande av vara, 428
Beskrivande verk, 992
Betäckningstjänst, 359, 958
Bevisbörda
– avdragsrätt, 470

– begagnade bilar, 1071
– distansförsäljning, 220
– utomlands, tjänst, 333
– vara till annat land, 278
Biblioteksverksamhet
– biblioteksersättning, 133, 992
– skattesats, 460
– tillhandahållande i, 981
Bidrag
– avdragsrätt, 506
– beskattningsunderlag, 400
– bostadsanpassningsbidrag, 505
– EU:s strukturfond, 130
– EU-bidrag, 507
– koncernbidrag, 133, 400
– kopplat till priset, 130, 401, 552
– KULM, 132, 402
– marknadsföringsbidrag, 136
– omsättning, 128
– persontrafik, 134, 402
– sponsorbidrag, 137, 955
– studiestöd, 920
Bil, 849
Bildkonstverk, 994
Bilförmån, 593, 860, 867
Bilhandel, 854, 862
Bilskrotning, 874
Biluthyrning, 862
Biograf, 1004
Blandad verksamhet
– avdragsrätt, 510
– frivillig skattskyldighet, 767, 773, 779
– trav- och galoppverksamhet, 952
Blod, 97, 903
Bok, 451
– bibliotek, 460
– digitaliserad, 451
– jubileumsbok, 1014
– kursmaterial, 926
– normalskattesats, 454
– reducerad skattesats, 452
– skolfotokatalog, 452
– stickbeskrivning, 453
– sudokobok, 453
– talbok, 458
– trycktjänst, 452
Bokningsavgift, 1056
Bokslutsmetod, 567, 578
Bonus
– beskattningsunderlag, 421, 423
– bonusförskott, 137
– byggtjänst, 681
– efter konkurs, 1175
Bostadsanpassningsbidrag, 505, 915
Bredband, 134
Bro
– broavgift, 171, 755
– myndighetsutövning, 171
– omsättningsland, 325
– skatteplikt, 755
– Öresundsbron, 509
Brukskonst, 968, 996
Buss, 850
Bygg- och anläggningsentreprenad, 678
– beskattningsunderlag, 678
– bonusbelopp, 681
– byte av beställare, 685
– etapp, 685
– konkurs, 1173, 1177
– omvänd skattskyldighet, 686
– redovisningsskyldighet, 681
– skadestånd, 680
– slutbesiktning, 585, 683
– SNI 2002, 688
– tillhandahållande, 683
– tilläggsarbete, 681
– utlägg, 679
Bygg- och anläggningstjänst, 675
– beskattningsunderlag, 678
– fakturadatummetod, 682
– indexreglering, 681
– redovisningstidpunkt, 583

– skatt- och redovisningsskyldighet, 681
– skattskyldighet, 681
– vara eller tjänst, 676
Byggnadskonst, 968, 996
Byggnadstillbehör, 726, 1249
Byggverksamhet, 673
– bygg- och anläggningsentreprenad, 678
– byggnadsrörelse, 677
– egen regi, 699
– egen regi eller entreprenad, 699
– exempel, 720
– fastighetsförvaltning, 712
– omvänd skattskyldighet, 686
Byte
– beskattningsunderlag, 430
– guld, 1115
– tjänst, 116
– vara, 113
Båt
– definition, 877
– hamn, 753
– undantag från skatteplikt, 877
– uppläggningsplats, 753, 754
– utrikes trafik, 266
Böteskassa, 1104

C

Camping
– giltighetsmärke, 445, 747
– led i upplåtelse, 747
– skatteplikt, 744
– skattesats, 445
CD-skiva
– skattesats, 455, 459
– vara, 208
Cirkus, 1004
Corporate financeverksamhet, 1094
Courtagedelning, 1096

D

Datorhall, 738
Datorprogram, 1003
Deklaration, 67
Delningsprincip, 418
Dentalteknisk produkt, 905
Destinationsprincipen, 25, 64, 206
Destruktionstjänst, 333, 372
Direkt effekt, 60
Direkt samband, 116, 377
Direkt utförsel, 262
Distansförsäljning, 217
– bevisbörda, 220
– definition, 25
– exempel, 298
– från Sverige, 219
– omsättningströskel, 218, 1197
– till Sverige, 217
– VMB, 1082
Djur
– byggnad för, 755
– livsmedel, 449
– VMB, 1063
Djurpark
– definition, 1009
– katalog, 1010
– program, 1010
– skattesats, 460, 1009
Dokumentation, 271, 278
Dricks, 116, 1024
Drivmedel
– fartyg, 880
– personbil, 516, 860, 868
Droit de suite, 396, 995

E

EEIG, 25, 191
EG-domstolen, 54
Egen regi, 699
– ackordskontroll, 711
– avdragsrätt, 710
– beskattningsunderlag, 704

– definition, 677
– eget arbete, 707
– etapp, 710
– fastighet, 702
– granskningsarvode, 711
– handling, 710
– konkurs, 710, 1174
– kunna tas i bruk, 709
– lägenhet, 700, 702
– redovisningsskyldighet, 586, 709
– skattskyldighet, 708
– uttagsbeskattning, 701
– utvecklingsarvode, 711
– visningshus, 703
– ändrad användning, 711
EG-konform tolkning, 61
Ekonomisk verksamhet, 151
El
– avgift för energi, 138
– frikraft, 732
– led i nyttjanderätt till fastighet, 731
– omsättning, 138, 223
– transport, 355, 385
Elcertifikat, 345, 420
Elektronisk fakturering, 541, 578
Elektronisk handel
– beskattningsland, tjänst, 354
– beskattningsland, vara, 208
Elektronisk handelsplats, 1095
Elektronisk tjänst
– avdragsrätt, 524
– definition, 26
– omsättningsland, 342
– skattesats, 451
– särskild beskattningsordning, 69, 1168
Elevhem, 502
Energi
– fastighet, 731
– omsättning, 138
Engångsavgift, 138
Enkelt bolag, 192, 571
Ersättning för mervärdesskatt, 1184
EU-bidrag
– avdragsrätt, 507
– beskattningsunderlag, 401
– omsättning, 130
Europabolag, 201
Europeisk ekonomisk intressegruppering, 25, 191
Exekutiv försäljning, 517, 539
Export, 261
– bil, 869
– definition, 26, 261
– direkt utförsel, 262
– exempel, 310
– exportbutik, 270
– lager, 1142
– leverans utanför EG, 262
– olaglig, 264
– skatteupplag, 1139
– tjänst, 318, 320
– tjänst i samband med, 371
– turist, 271, 273
– utländsk företagare, 265
– utrikes trafik, 266
– vara, 261
– VMB, 1059, 1079
– återbetalningsrätt, 533

F

Factoring, 1090
Faktisk marginal, 1044
Faktura, 535
– arkivering, 536
– definition, 26
– flera handlingar, 542
– följesedel, 563
– förenklad, 549
– hyresavi, 563
– innehåll, 542
– kreditnota, 422, 553
– löpnummer, 544
– purchasingavräkning, 562

– samlingsfaktura, 535, 547
– speditörsfaktura, 590
– underlag för avdragsrätt, 514
Fakturadatummetod
– definition, 26
– redovisningsskyldighet, 583, 682
– skattskyldighet, 86
– tidpunkt för avdragsrätt, 584
– tillämpningsområde, 584
Fakturaservice, 350
Fakturering, 535
– a conto, 538
– auktion, 560
– avrundning, 560
– begagnad vara, 1080, 1082
– bidrag, 552
– bygg- och anläggningstjänst, 541
– detaljhandel, 551
– egen och annans försäljning, 540
– elektrisk kraft, 545
– elektronisk, 541
– exekutiv auktion, 539
– faktureringsskyldighet, 536, 774
– förskott, 538
– handelsbruk, 550
– inbyte, 545
– investeringsguld, 1115
– mindre belopp, 550
– omvänd skattskyldighet, 540, 698
– resetjänst, 1057
– självfakturering, 538
– skattefri omsättning, 537
– telefonkort, 563
– till privatperson, 536
– utläggning av, 539
– utländsk valuta, 557
– utländskt företag, 536
– verksamhetslokal, 774
Faktureringsmetod, 568, 573
Farledsavgift, 881
Fartyg, 877
– befraktning, 882
– definition, 877
– drivmedel, 880
– förmedling, 884
– försäljning, 879
– hamn, 753
– hamnavgift, 882
– livräddning, 886
– omsättning ombord, 221
– personaluthyrning, 883
– sjöcontainer, 370, 880
– tillbehör, 879
– tjänst, 369, 880
– undantag från skatteplikt, 877
– undersökningsplikt, 884
– uthyrning, 362, 882
– utrikes trafik, 266, 880
– uttagsbeskattning, 885
– återbetalningsrätt, 885
– återuthyrning, 881
Fast etableringsställe, 1158
– omsättning, 126
– skattesubjekt, 200
– tillhandahållande av tjänst, 318, 357
– utländsk företagare, 1158
– överföring av vara, 238
Fastighet
– definition, 27, 724
– exempel, 1249
– JB:s fastighetsbegrepp, 724
– lagertillgång, 702
– ML:s fastighetsbegrepp, 724
– omsättningsland, 323
– tredimensionell, 33, 724
– visningshus, 703
– översikt, 1252
Fastighetsförvaltning, 712
– eget arbete, 719
– lönekostnad, 716
– metod I, 719
– metod II, 720
– SABO-rekommendation, 719
Fastighetsskötsel, 693, 712

Fastighetstillbehör, 725
Fastighetstjänst, 323
– arkitekttjänst, 375
– byggtjänst, 375
– hotelltjänst, 376
– montering, 326
– omsättningsland, 323
– skogsavverkning, 376
Fastighetsupplåtelse, 723
– arbetsplats, 741
– arena, 740
– bostad, 734
– bro, 755
– bussterminal, 756
– byggnad för djur, 755
– elevhem, 748
– ersättning till hyresgäst, 735
– fastighet, 732
– festival, 742
– flygplats, 753
– förvaringsbox, 755
– hamn, 753
– hangar, 754
– idrottslokal, 756, 940
– jordbruksarrende, 743
– kontorshotell, 738, 739
– marknadsplats, 740
– obestämd lokalyta, 736
– parkeringsplats, 749
– reklam, 755
– rumsuthyrning, 744
– rörelse, 739
– tunnel, 755
– uppläggningsplats för båt, 753
– utrymme för spel, 741
– verksamhetslokal, 756
– verksamhetstillbehör, 743
– vårdlokal, 739
– väg, 755
– växande skog, 743
Feldebiterad skatt
– avdragsrätt, 518, 787
– betalningsskyldig, 79, 772
– kreditnota, 555
– omvänd skattskyldighet, 698
– redovisningsskyldighet, 592
Festival, 742, 1006
Filial, 200
Filminspelning, 998
Filmproducent, 971
Filmproduktion, 998
Filmstöd, 133
Filmverk, 998
Finansiell tjänst, 1085
– bank- och finansieringstjänst, 1085
– försäkringstjänst, 1102
– värdepappershandel, 1092
Finansiellt instrument, 1095
Fiskelag, 194
Flygbränsle, 98
Flygplan, 878
Flygplats, 753
Flygutbildning, 935
Flyktingförläggning, 748
Folkbildningsverksamhet, 989
Forsfärd, 463
Forskningsbidrag, 133
Fotbollsgolf, 932
Fotografi, 1002
Fotvård, 901
Framställningstjänst, 1018
Franchising, 809
– franchiseavgift, 740, 773, 810
– frivillig skattskyldighet, 773
– skatteplikt, 810
Frekvensavgift, 396, 438
Fri omsättning, 1140, 1141
Frikraft, 732
Frilager, 1140
Friskvårdskupong, 121
Frivillig skattskyldighet
– gemenskapsinternt förvärv, 250
– investeringsguld, 78, 1111
– konstnär, 77, 446, 994, 1077
– utländsk företagare, 79

– verksamhetslokal, 77, 756, 757
Frizon, 1140
Fyrhjuling, 850
Färdtjänst, 911
Följerätt, 396, 995
Följesedel, 563
Förarhytt, 851
Förbundna med varandra, 416
Förenklad faktura, 549, 1082
Förenklad VMB, 1067
Företagsöverlåtelse, 1094
Förfarandemissbruk, 59
Förmedling
– annans namn, 95, 363
– betalning, 1087
– eget namn, 195, 365
– fakturering, 560
– fartyg, 884
– finansiell tjänst, 1086
– försäkring, 1102
– kommission, 196, 1062
– konstverk, 995
– krediter, 1089
– omsättningsland, 363
– produktionsbolag, 977
– resetjänst, 1055
– utanför EG, 372
– värdepapper, 1092
Förseningsavgift, 127
Förskott
– bygg- och anläggningstjänst, 682
– faktureringsskyldighet, 538
– förskottsrabatt, 137
– hyra, 574, 777
– importmoms, 588
– konkurs, 1173
– omsättningsland, 212
– redovisningsskyldighet, 568, 583
– skattskyldighet, 83
– VMB, 1083
Försäkring
– avdragsrätt, 495
– försäkringsavgift, 397
– kundförlust, 428
– vitvaruförsäkring, 420
Försäkringsersättning, 110
Försäkringstjänst, 1102
– administrativ tjänst, 1105
– böteskassa, 1104
– definition, 353
– förmedling, 1102
– omsättningsland, 340
– skadereglering, 1106, 1121
– skatteplikt, 1102
Förutsebarhet, 58
Förvaltningsarvode, 123, 189, 1098
Förvaringsbox, 755
Förvärvsbeskattning, 27, 242
Förvärvströskel
– beskattningsland, 249
– exempel, 294
– inom EG, 1197

G

Gas
– avgift för energi, 138
– led i nyttjanderätt till fastighet, 731
– omsättning, 223
– transport, 355
Gemenskapsinternt förvärv, 240
– avdragsrätt, 521
– beskattningsunderlag, 412
– definition, 27
– exempel, 293
– förvärv, 242
– nytt transportmedel, 243
– omräkning, 559
– punktskattepliktig vara, 246
– skattskyldighet, 76
– säljarens status, 247
– undantag från skatteplikt, 107
– utländsk beskickning, 1148
– överföring, 253
God redovisningssed, 573

God tro
– avdragsrätt, 518
– beskattningsland, vara, 283
Grafisk formgivning, 993
Gravskötsel, 100, 184
Gruppregistrering, 197
Guidning, 352, 465, 1010
Guld
– investeringsguld, 92, 1109
– Sveriges Riksbank, 101
– VMB, 1064
Gåva, 142

H

Hamn
– gästhamn, 747
– hamnutrustning, 754
– upplåtelse, 753
Handelsbolag, 187
Hemdator, 482
Hemtjänst, 910
Hjälporganisation, 525, 1155
Hjälpsändning, 264
Hobby, 157
Holdingbolag, 166
Hotellverksamhet
– beskattningsland, 376
– frukost, 744, 1026
– skatteplikt, 744
– skattesats, 445
Hundspannsåkning, 463
Husbil, 850
Husbåt, 726
Husvagn, 753
Huvudsaklighetsbedömning, 418, 420
Hyra
– leasingavtal, 114
– leasingbil, 856, 863
– redovisningsskyldighet, 574, 777
Hårstylist, 347
Hämtmat, 1024
Häst, 945
– betäckning, 359, 958
– ekonomisk verksamhet, 948, 955
– hålla och äga, 945
– identitetsmärkning, 947
– kusk/jockey, 950
– omsättningsland, 359, 950, 953, 958
– redovisning, 951
– ridläger, 748
– ridsport, 955
– sponsorbidrag, 955
– trav- och galoppverksamhet, 947
– tränare, 950
– turridning, 933
– uppfödning, 955, 957
– utlandsägd, 950
– uttagsbeskattning, 959

I

Ideell förening
– näringsidkare, 165
– omsättningsland, 344
– skattesubjekt, 203
– yrkesmässig verksamhet, 178
Identifieringsnummer, 27
Identitetskontroll, 1116
Idrott, 929
– bailine, 932
– fotbollsgolf, 932
– gokart, 931
– golf, 934
– golfbana, 942
– kundaliniyoga, 931
– omsättningsland, 336
– personlig träning, 937
– pilates, 931
– prispengar, 336, 937
– qigong, 931, 933
– Riksidrottsförbundet, 930, 1225
– rytmik och dans, 933
– skidanläggning, 462, 940
– styrketräning, 931
– turkiskt bad, 932

– turridning, 933
– upplåtelse av lokal, 940
– utbildning, 925, 934
– uthyrning av redskap, 939
– äventyrsbana, 933
– övergångsersättning, 943
Idrottstränare
– idrottstjänst, 935
– omsättningsland, 337, 351, 359
Immateriell rättighet, 963
– industriellt rättsskydd, 963, 991
– omsättningsland, 344
– upphovsrätt, 963, 990
Import, 273
– antikvitet, 1077
– beskattningsunderlag, 412
– bil, 870
– definition, 28, 207
– exempel, 312
– gas och el, 225
– importmoms, 440, 490, 588
– indirekt ombud, 589
– konstverk, 447, 1077
– olaglig, 275
– omsättningsland, 216
– placering i skatteupplag, 1137
– redovisningsskyldighet, 588
– samlarföremål, 1077
– skattefrihet, 276
– skatteplikt, 274
– skattskyldig, 76
– speditör, 440
– temporär import, 276
– tjänst i samband med, 108, 320, 371
– tullager, 276
– tullklarering, 275
– tullskyldig, 275
– undantag från skatteplikt, 106
– utlägg, 440
– utländsk beskickning, 1147
– utländsk företagare, 1168
– via annat EG-land, 251, 277, 295
– VMB, 1059
Incitamentsprogram, 1093
Individuell visningsrätt, 995
Industritillbehör, 691, 728
Information, 925
Informationsfilm, 1003
Informationstjänst, 352
Inkassoavgift, 138, 397
Inkassotjänst, 352, 439
Inre marknad, 64
Insatskapital, 118
Installation
– tjänst, 325, 334
– vara, 214, 296
Internationell organisation, 1148
Intrastat, 28
Intressegemenskap, 416
Intyg, 271, 320, 523
Investeringsfond, 119, 1098
Investeringsguld, 1109
– byte, 1115
– definition, 28, 1110
– dentalguld, 1114
– faktura, 1115
– frivillig skattskyldighet, 78, 1111
– guldmynt, 1110
– identitetskontroll, 1116
– omvänd skattskyldighet, 1112
– skattskyldighet, 78
– återbetalning, 1113
Investeringsvara, 816

J

Jack Vegas, 100
Jordbruksarrende, 498, 743
Jubileumsbok, 1014
Juristtjänst, 349, 358, 384
Jämkning, 813
– exempel, 842
– fastighetsöverlåtelse, 834
– frivillig skattskyldighet, 791
– förutsättning för, 814

– förvärv för verksamhet, 814
– handling, 836, 838
– hyres- och bostadsrätt, 819, 835
– inkomstbeskattning, 808, 814
– investeringsvara, 816
– jämkningsbelopp, 831
– jämkningsorsak, 822
– kommuns fastighetsöverlåtelse, 814, 1185
– konkurs, 837, 1179
– korrigeringstid, 827
– lokalvis, 831
– offentligrättsligt organ, 815
– personbil, 855
– redovisning, 841
– slussningsregel, 821
– uppförandeskede, 834, 837
– uttagsbeskattad fastighet, 818
– verksamhetsöverlåtelse, 832
– vid ett tillfälle, 830
– årlig jämkning, 829
– ändrad användning, 823

K

Kapitalförvaltning
– ekonomisk verksamhet, 154
– skattskyldig, 154
– värdepappershandel, 1097
Karosserikod, 851, 1221
Karta, 452, 993
Kassarabatt, 421, 554
Kassettidning, 458, 1012
Katalog
– bibliotek, 982
– djurpark, 1010
– konsert, 1005
– museum, 989
– reducerad skattesats, 457
– undantag från skatteplikt, 1021
Kommanditbolag, 187
Kommissionär, 196, 1062
Kommun
– avdragsrätt, 483
– byggtjänst, 696
– ersättning för mervärdesskatt, 1184
– justeringsregler, 1185
– konkurrensregel, 169, 175
– skattesubjekt, 195
– yrkesmässig verksamhet, 168
– återbetalningsrätt, 1184
Kompensation för mervärdesskatt, 1183
Koncern
– avdragsrätt, 492
– fast etableringsställe, 318
– koncernbidrag, 133
– koncerngemensam tjänst, 349
– samordnade inköp, 437
– skattesubjekt, 200
– uthyrning av fastighet, 807
Konferenslokal, 742
Konferenstjänst
– omsättningsland, 339
– skattepliktig omsättning, 742
Konkurrensregel, 169, 175
Konkurs, 1169
– avdragsrätt, 1170
– avverkningsrätt, 1174
– bygg- och anläggningsentreprenad, 1173, 1177
– egen regi, 1174
– förvaltararvode, 488, 582, 1180
– jämkning, 837, 838, 842, 1179
– kundförlust, 1176
– kvarstad, 1172
– prisnedsättning, 1175
– redovisningsskyldighet, 581, 1170
– uthyrning av verksamhetslokal, 1179
– utmätt gods, 1171
– äganderättsförbehåll, 1176
– överlåtelse av verksamhet, 1179

Konsert
– omsättningsland, 335, 384
– serveringstjänst, 1025
– skatteplikt, 1004
Konsortium, 125, 193
Konstnär
– droit de suite, 396, 995
– ersättning, 1008
– framförande, 974
– följerätt, 396, 995
– individuell visningsrätt, 995
– skattskyldighet, 77
– utövande, 335, 971, 974
Konstnärligt verk, 967
– filmverk, 967, 998
– konstverk, 967, 994
– musikaliskt verk, 967, 996
– sceniskt verk, 967, 998
– skattesats, 461
– upphovsrättsligt skydd, 965
– upplåtelse, överlåtelse, 996
Konstverk
– bildkonstverk, 967, 994
– brukskonst, 968, 996
– byggnadskonst, 968, 996
– definition, 1065
– droit de suite, 396, 995
– följerätt, 396, 995
– förmedling, 995
– skattesats, 446
– upphovsman, 77, 446, 994
– VMB, 1076
Konsulttjänst, 348, 693
Konsumtion ombord, 268
Kontokort, 562
Kontorshotell, 738, 739
Korrigeringstid, 827
Kost åt personal, 1027
– 30 000 kr-gräns, 1027
– avdragsrätt, 494
– egen regi, 1027
– entreprenör, 1029
– måltidskupong, 1028
– personalvårdsförmån, 1029
– representation, 1029, 1031
– subventionerad kost, 1027
– uttagsbeskattning, 1028
– yrkesmässighet, 178
Kostnadsersättning, 515
Kostnadsfördelning, 436
Kreditnota
– definition, 28
– faktura, 553
– innehåll, 555
– prisnedsättning, 422
– redovisningsskyldighet, 571
Kultur, 961
– arkivverksamhet, 982
– artist, 974
– artistiskt framträdande, 335
– avdragsbegränsning, 1007
– biblioteksverksamhet, 981
– djurpark, 1009
– film, 999
– filmproduktion, 998
– folkbildningsverksamhet, 989
– fotografi, 1002
– konsert, 1004
– konstnärligt verk, 965, 967
– konstnärs framförande, 974
– kulturutbildningsverksamhet, 989
– litterärt verk, 965, 992
– museiverksamhet, 983
– omsättningsland, 334
– teaterföreställning, 1004
– TV-produktion, 998
– upphovsrätt, 963, 990
– översikt, 1226
Kundaliniyoga, 931
Kundförlust, 425
– ackord, 428, 1181
– konkurs, 1176
– konstaterad kundförlust, 426
– redovisningsskyldighet, 587

– VMB, 1075
Kuponghäfte, 120
Kvalificerade undantag, 529
Kvarstad, 1172
Kvartalsredovisning, 69
Kyrklig verksamhet
– gravskötsel, 100, 184
– prästlönetillgångar, 185
– yrkesmässighet, 184
Körkortsutbildning, 925

L

Lager, 1135
– beskattningsmyndighet, 1142
– beskattningsunderlag, 1143
– frilager, 1141
– frizon, 1141
– skatteupplag, 1136
– skattskyldighet, 1142
– skattskyldighetens inträde, 1146
– tillfälligt lager, 1141
– tullager, 1141
Lagring, 328, 358
Lastbil
– definition, 850
– karosserikod, 851, 1222
– leasing, 859
– omregistrering, 850
– separat förarhytt, 851
– uttagsbeskattning, 855, 866
Leasing
– köp eller hyra, 114
– lease-leaseback, 123
– leasingstock, 495
– personbil, 497, 856, 863
– sale- and leaseback, 113
Leverans
– begrepp, 80, 111, 211
– bruk ombord, 267
– i Sverige, 230
– online, 208
– till annat EG-land, 226
– utanför EG, 262
Liftkort, 462
Likabehandlingsprincipen, 58
Litteraturstöd, 132
Litterärt verk, 966
– beskrivande verk, 966, 992
– datorprogram, 966
– grafisk formgivning, 993
– karta, 966
– skattesats, 461
– skönlitterärt verk, 966, 992
– upphovsrättsligt skydd, 965
– upplåtelse, överlåtelse, 992
– översättning, 993
Livsmedel
– definition, 447
– försäljning ombord, 268
– skattesats, 447
Lotteri, 98
Luftfartyg, 878
– flygbränsle, 880
– flygplatsavgift, 882
– försäljning, 879
– omsättning ombord, 221
– tillbehör, 879
– tjänst, 369, 880
– undantag från skatteplikt, 877
– undersökningsplikt, 884
– uthyrning, 362, 884
– utrikes trafik, 266
– yrkesmässig befordran, 878
– återbetalningsrätt, 885
Lunchkupong, 84, 1028
Lägenhet, 504
Läkemedel, 95, 448
Löpnummer, 544

M

Managementtjänst, 349
Marginalbeskattning
– begagnad vara, 1059
– resetjänst, 1033

Marketmakertjänst, 1093
Marknadsplats, 740
Marknadsvärde, 29, 414
Markupplåtelse, 739
Massage, 894
Massmedia, 1011
– katalog, 1021
– periodisk publikation, 1011
– program, 1021
– radio och TV, 1022
– översikt, 1247
Medelsinsamling, 135
Medicinsk åtgärd, 890
Medlemsavgift, 117, 399
Medlemsblad, 1012
Mervärde, 65
Mervärdesskattedirektivet, 29
Mervärdesskattegrupp
– fakturering, 540
– frivillig skattskyldighet, 770
– jämkning, 833
– skattesubjekt, 197
Metallkonto, 1114
Miljöstöd, 132
Mjölkkvot, 575
Modelluppdrag, 346, 360
Montering
– tjänst, 325, 334
– vara, 214, 295
Moped, 853
Motorcykel, 849
Museiverksamhet, 983
Musik online, 997
Musikaliskt verk, 996
Musikskola, 989
Myndighetsutövning, 171, 176
Mynt, 1065
Måltidskupong, 1028
Mäklararvode, 484, 781
Mässa, 338

N

Neutralitetsprincipen, 57
Notariatverksamhet, 1089
Notarius publicus, 175
Nya transportmedel
– definition, 30
– distansförsäljning, 218
– förvärvsbeskattning, 243
– transport från annat EG-land, 243
– transport till annat EG-land, 233, 291, 870
– VMB, 1070, 1079
– återbetalningsrätt, 533
Nyemission, 119, 480, 1094
Näringsfastighet, 155
Näringsidkare, 30, 164
Näringsverksamhet, 155

O

Objektiv omständighet, 153, 157
Ombildning, 199
Ombud, 589, 1167
Omlastning, 263
Omstrukturering, 1123
Omsättning, 109
– bidrag, 128
– definition, 30, 109, 211
– inom landet, 211
– ombord, 221, 267
– tjänst, 115
– utomlands, 211
– uttag, 139
– vara, 111
Omsättningströskel, 218, 1197
Omvänd skattskyldighet, 73
– arbete på lös egendom, 74
– byggtjänst, 74, 686
– definition, 30
– el och gas, 75
– förmedlingstjänst, 74
– GIF, 76
– guld, 76, 1112
– lager, 77
– stödtjänst, 74

– tjänst, 73, 75
– trepartshandel, 76
– utländsk företagare, 1166
– valfrihet, 75, 77
– vara, 75
– varutransport, 74
– återbetalning, 524
Omvänd skattskyldighet, byggsektorn, 686
– byggstädning, 691
– byggtjänst, 688
– egentillverkad vara, 689
– fakturakrav, 698
– fastighetsskötsel, 693
– fjärrvärme, 697
– hyresgästanpassning, 697
– industritillbehör, 692
– kommun, 696
– konsultverksamhet, 693
– köpare, 694
– mellanman, 695
– montering/installation, 676, 690, 691
– reparation eller underhåll, 691
– SNI 2002, 688
– staten, 695
– tjänster som omfattas, 688
– uthyrning av arbetskraft, 691
– vara eller tjänst, 688
Omvärdering, 414
Online-spel, 122, 164, 355
Opera, 1004
Optiker, 420, 893
Option, 120, 1093
Organ
– mänskligt, 97
– offentligrättsligt, 174
Organisationstidskrift, 1016

P

Pant
– beskattningsunderlag, 425
– fakturering, 561
– returenhet, 127, 425
– skattskyldig, 201
Parkering
– felparkeringsavgift, 751
– förvaltning, 752
– konkurrensregel, 177, 751
– myndighetsutövning, 171, 751
– skatteplikt, 749, 761
– upplåtelse, 749
Passiv förädling
– definition, 27
– varuförvärv, 248
– varuomsättning, 231
– varuöverföring, 254
Patent, 82
Periodisk publikation, 1011
– annonsering, 1018
– definition, 30
– framställning, 1018
– medlemsblad, 1012
– organisationstidskrift, 1016
– personaltidning, 1012
– serviceorgan, 1013
Periodisk sammanställning, 69
Personaltidning, 1012
Personalvård, 481
Personbil, 849
– avdragsförbud, 853, 862
– avdragsrätt, 497, 856, 859, 863
– bilförmån, 860, 867
– definition, 31, 850
– driftkostnad, 859
– drivmedel, 860, 868
– egen bil i tjänsten, 861
– EG-förvärv, 871
– export, 869
– extrautrustning, 861
– finansiering, 864
– försäkringsskada, 875
– försäljning, 854, 863
– garantiåtagande, 491, 874

– handel inom EG, 869
– import, 870
– jämkning, 855
– leasing, 856, 863
– nytt transportmedel, 870
– omregistrering, 850
– reparation, 873, 875
– skadereglering, 855
– skrotningsersättning, 874
– till annat EG-land, 869
– tillfällig registrering, 872
– tävlingsutrustad, 852
– uttagsbeskattning, 855, 865
– VMB, 871, 1070
– återtag, 855
Persontransport, 326, 462
Pick-up bil, 851
Presentkort
– bensin, 424
– inlösen, 423
– redovisningsskyldighet, 568
– skattskyldighet, 84
Producentauktion, 196
Produktionsbolag, 975
Program
– bibliotek, 982
– djurpark, 1010
– konsert, 1005
– museum, 989
– reducerad skattesats, 457
– undantag från skatteplikt, 1021
Programmeringstjänst, 385
Proportionalitetsprincipen, 58
Prästlönetillgång, 127, 185
Punktskattepliktig vara
– definition, 31
– distansförsäljning, 218
– förvärvsbeskattning, 246
– till annat EG-land, 232
Punktskrift, 459
Påminnelseavgift, 138

Q

Qigong, 903, 931, 933

R

Rabatt, 421
– efter konkurs, 1175
– kassarabatt, 553
– rabattkupong, 120, 423
– åt anställd, 142
Radio- och TV-sändning
– nätutrustning, 731
– omsättningsland, 342
– undantag från skatteplikt, 1022
Radiotidning, 458, 1012
Rallycrossbil, 853
Recept, 96
Reciprocitet, 57
Redovisningsmetod
– bokslutsmetod, 567, 579
– byte av, 580
– faktureringsmetod, 568, 573
Redovisningsperiod, 31, 68
Redovisningsskyldighet, 565
– avbetalningsköp, 587
– avverkningsrätt, 588
– bilförmån, 593
– bokföringsskyldig, 565
– bokslutsmetod, 567, 579
– brytdag, 568
– bygg- och anläggningsentreprenad, 681
– bygg- och anläggningstjänst, 583
– egen regi, 586, 709
– ej bokföringsskyldig, 565
– entreprenad, 682
– fakturadatummetod, 682
– faktureringsmetod, 568, 573
– feldebiterad skatt, 592
– förenklat årsbokslut, 570
– GIF, 591
– god redovisningssed, 573

– hyra, 574
– importmoms, 588
– konkurs, 581, 1170
– kreditnota, 571
– kundförlust, 587
– mjölkkvot, 575
– presentkort, 568
– årsbokslut, 567, 568
– årsredovisning, 566
– överlåtelse av verksamhet, 580
Registrering, 67
Rehabilitering, 898
Reklam
– på fastighet, 755
– reklamalster, 999, 1003
– reklamfilm, 999
– reklamplats, 346
– reklamtjänst, 345
Representant, 192, 571
Representation
– avdragsrätt, 505
– i personalservering, 1031
– personalvårdsförmån, 1029
– uttag, 143
Reseförsäkring, 1044
Reservregel
– definition, 31
– exempel, 294, 302
– förvärvsbeskattning, 251
Resetjänst, 1033
– anslutningstransport, 1054
– avdragsrätt, 1051
– beskattningsunderlag, 1043
– bokningsavgift, 1056
– faktisk marginal, 1044
– fakturering, 1057
– förenklad faktura, 552
– förmedling, 1055
– omsättningsland, 358, 365, 1052
– reseservicetjänst, 1056
– schablonmarginal, 1048
– seat only, 1040
– skattesats, 1057
– återbetalningsrätt, 1051
Restaurangtjänst, 1023
Retroaktivt avdrag
– avdragsrätt, 782
– exempel, 800
– handling, 774
– inkomstbeskattning, 807
– redovisningstidpunkt, 778
Returemballage, 450
Returenhet, 127, 425
Revisorstjänst, 349
Ridläger, 748
Ridsport, 955
Riktlinjer från EG, 1231
Rotpost, 86
Royalty, 461, 996
Rådgivning, 350
Råvara, 449
Ränta, 395, 422, 706
Rätt till återbetalning, 521
Rättssäkerhet, 58
Rörelsearrende, 739, 809

S

Samfällighet
– avdragsrätt, 489
– förening, 202
– skattesubjekt, 202
– yrkesmässig verksamhet, 185
Samlarföremål, 95, 1065, 1077
Samlingsfaktura, 535, 547
Samlingsverk, 971
Sammansatt tjänst, 348, 360
Sammanträdesrum, 737
Samtalsterapi, 898, 913
Sceniskt verk, 998
Schablonmarginal, 1048
Sedlar, 95, 1065
Serveringsavgift, 116, 399, 1024
Serveringstjänst, 1023
– catering, 1023
– kost åt personal, 1027

– ombord, 267
– restaurangtjänst, 1023
Sjuktransport, 900
Sjukvård, 887
– analys av prov, 903
– definition, 889
– estetisk operation, 891
– fotvård, 901
– företagshälsovård, 899
– hälsoundersökning, 890, 900
– intyg, 890
– led i sjukvård, 901
– legitimation, 895
– medicinsk åtgärd, 890
– rehabilitering, 898
– sakkunnigutlåtande, 891
– samtalsterapi, 898
– sjukhus, 894
– sjuktransport, 900
– sjukvårdsupplysning, 892
– synundersökning, 893
– vaccination, 890
– vårdgivare, 901
Självfakturering, 538, 544
Självtjänst, 145
Sjöcontainer, 363, 370
Skadereglering
– försäkringstjänst, 1102
– omsättning, 110
– omsättningsland, 351
– skatteplikt, 1106
– övertagande av vara, 1105, 1121
Skadestånd
– byggverksamhet, 680
– EG-rätt, 63
– hyreskontrakt, 773
– omsättning, 110
Skattedeklaration, 67
Skatteneutralitetsprincipen, 58
Skatteplikt, 89
– definition, 32
– GIF, 256
– import, 274
– tjänst, 89
– undantag, 89
– vara, 89
Skattesats, 443
– 6 %, 451
– 12 %, 445
– 25 %, 444
– historik, 1189
– inom EG, 1193
– kombinerade tillhandahållanden, 455
– normalskattesats, 444
– resetjänst, 1057
Skattesubjekt, 187
Skatteupplag, 198, 1136
Skattskyldig, 33, 72
Skattskyldighet, 71
– frivillig, 77
– inträde, 33, 80
– omfattning, 71
– omvänd, 30, 73, 1166
– skattskyldig, 33, 72
Skattskyldighetens inträde, 80
– avverkningsrätt, 86
– bygg- och anläggningstjänst, 85, 682
– egen regi, 708
– entreprenad, 681
– förskott och a conto, 83
– GIF, 86
– import, 87
– lager, 1146
– tillfälligt registrerad bil/MC, 86
– tjänst, 81
– vara, 80
Skepp, 877
– definition, 33, 877
– försäljning, 286
– undantag från skatteplikt, 877
– utrikes trafik, 266
– yrkesmässig sjöfart, 877

– yrkesmässigt fiske, 878
Skidanläggning, 462, 940
Skidlift, 462, 940
Skog
– avverkningsrätt, 86, 166, 588, 744
– växande, 743
Skolfotokatalog, 452
Skrivtjänst, 351
Skrotning, 1063
Skrotningsersättning, 874
Skåpbil, 850
Skönlitterärt verk, 992
Slussning, 465, 881
Slussningsregel
– avdragsrätt, 492
– jämkning, 821
– uthyrning av fastighet, 807
Slutbesiktning, 585, 683
Snöskoter, 853
Social omsorg, 906
– annan jämförlig omsorg, 912, 914
– barnomsorg, 908, 910
– definition, 907
– funktionshindrad, 908, 912
– färdtjänst, 911
– hemtjänst, 910
– individuell behovsprövning, 912
– kategori ett, 908
– kategori två, 912
– kontraktsvård, 913
– led i omsorg, 914
– omfattning, 907
– privat regi, 909
– samtalsterapi, 913
– servicehus, 916
– äldreomsorg, 908, 912
Spel, 98, 951
Spelarrättighet, 345, 943
Spelautomat, 99, 336
Sponsorbidrag, 137, 955
Sponsring, 136, 346
Sprit, 450
Språkresa, 1036
Spärregel, 251
Stadigvarande bostad
– avdragsförbud, 497
– rumsuthyrning, 744
– äldreboende, 502, 915
Staten
– avdragsrätt, 483
– byggtjänst, 695
– kompensation, 1183
– konkurrensregel, 169, 175
– skattesubjekt, 195
– yrkesmässig verksamhet, 168
– åttaprocentsregel, 1184
STCC-bil, 852
Stilleståndsersättning, 162
Studiecirkel, 989
Styrketräning, 931
Stödtjänst
– exempel, 378
– förmedling, 367
– inom EG, 330
– omsättningsland, 327
– utomlands, 370
Stöld, 114
Subjektivt värde, 111, 116
Synundersökning, 893

T

Talbok, 458
Tandvård, 904
– definition, 904
– dentalteknisk produkt, 905
– led i tandvård, 904
– tandreglering, 904
– vårdgivare, 904
Taxi, 862
Teater, 1004
Teckenspråk, 459
Telefonkort, 84, 563
Telekommunikation, 342, 353
Terrängskoter, 853
Testamentsexekutor, 358

Textredigering, 351, 993
Textöversättning, 351
Tidning
– jultidning, 160
– matchtidning, 1015
– medföljande vara, 456
– organisationstidskrift, 1016
– personaltidning, 1012
– skattesats, 452
– utgivningsbevis, 122
Tillfälligt lager, 1140
Tilläggsavgift, 127, 139
Tjänst
– beskattningsland, 315
– definition, 89
– skatteplikt, 89
– skattskyldighetens inträde, 81
– utsträckning i tiden, 82
Tobak, 450
Tolk, 970, 993
Torgplats, 740
Trafikförsäkring, 117
Trafikskola, 862, 925
Transport
– av avliden, 465
– befordran av brev, 327
– omsättningsland, 326
– persontransport, 326, 462
– skidlift, 462
– stödtjänst, 327
– varutransport, 328
Transport av vara
– dokumentation, 279
– gränsöverskridande transport, 229
– till annat EG-land, 226
Transporthjälpmedel, 362
Transportköp, 806
Transportmedel, 362
Transporttjänst, 326
Trav- och galoppbana, 951
Trav- och galoppverksamhet, 947
Trepartshandel, 256, 299
Trettonde direktivet, 34, 522
Trossamfund, 203
Tryckeritjänst, 334, 1018
Trycktjänst, 452
Trängselskatt, 756
Tröskelboende, 505
Tröskelvärde
– definition, 34
– distansförsäljning, 217, 1197
– förvärv, 249, 1197
– små företag, 1195
Tullager, 276, 1140
Tunnel, 325, 755
Turist, 271
TV-produktion, 998
TV-sändning, 345, 355, 731
Tävlingsavgift, 120
Tävlingsbil, 852

U

Uppbyggnadsskede, 527
Uppförandeskede
– ansökan, 805
– avdrag, 779
– förutsättningar, 764
– jämkning, 794, 834, 837
– retroaktivt avdrag, 783
– skattskyldighetens inträde, 771
– skattskyldighetens upphörande, 788
– särskilda skäl, 765
– vem kan medges, 766
– återbetalning, 794
– ändrad användning, 779
– överlåtelse, 772, 789
Upphovsman, 964
Upphovsrätt, 963
– ekonomisk rätt, 963
– framföranderätt, 964
– konstnärligt verk, 965, 967
– litterärt verk, 965, 992
– närstående rättighet, 971, 1008
– reproduktionsrätt, 964
– spridningsrätt, 964

– upplåtelse, 990
– verkshöjd, 965
– visningsrätt, 964
– överlåtelse, 990
Upplagshavare, 1136
Uppläggningsplats för båt, 753, 754
Uppställningsplats för husvagn, 753
Ursprungsprincipen, 34, 64, 206
Utbildning, 917
– arbetsmarknadsutbildning, 925
– begreppet utbildning, 921
– erkänd utbildningsanordnare, 919, 923
– flygutbildning, 935
– folkbildningsverksamhet, 989
– idrott, 934
– idrottsutbildning, 925
– kursmaterial, 926
– körkortsutbildning, 925
– led i utbildning, 926
– musikskola, 989
– offentliga skolväsendet, 918
– omsättningsland, 338, 384, 920
– skollunch, 926
– studiecirkel, 989
– studiestöd, 920
– underentreprenör, 920
– uppdragsutbildning, 924
– utbildare, 923
– utbildningsanordnare, 921
– yrkesutbildning, 920
Utdelning, 119
Utgivningsbevis, 122
Uthyrning
– arbetskraft, 353, 887
– arbetsplats, 811
– arena, 740
– byggnad för djur, 755
– elevhem, 748
– fartyg, 882
– fartygspersonal, 883
– fastighet, 730
– frisörstol, 811
– förvaringsbox, 755
– hangar, 754
– inspelningsstudio, 811
– jordbruksarrende, 743
– konferenslokal, 742
– kontorshotell, 738, 739
– kontorsrum, 811
– loge i idrottsanläggning, 733
– luftfartyg, 884
– lös egendom, 353
– marknadsplats, 740
– obestämd lokalyta, 736
– parkeringsplats, 749
– personbil, 856, 863
– rum, 445, 744
– rörelse, 739, 809
– sjukvårdspersonal, 887
– sportanordning, 939
– transporthjälpmedel, 362
– transportmedel, 362
– uppläggningsplats för båt, 753
– utrymme för spel, 741
– verksamhetslokal, 757
– vårdlokal, 739
Uthyrning av verksamhetslokal, 757
– anmälningsskyldighet, 805
– ansökan, 805
– avdragsrätt, 778
– avdragsrätt, hyresgäst, 786
– beskattningsunderlag, 772
– brand, 787, 794
– exempel, 799
– faktureringsskyldighet, 774
– inkomstbeskattning, 807
– jämkning, 791, 832, 834
– jämkningshandling, 775
– konkurs, 1179
– mäklararvode, 781
– omsättningsland, 759
– outhyrd lokal, 788
– parkeringsplats, 761

– redovisning i skattedeklaration, 806
– redovisningstidpunkt, 777
– registrering, 805
– retroaktivt avdrag, 774, 778, 782
– rivning, 787, 794
– skattskyldighetens början, 771
– skattskyldighetens upphörande, 787
– stadigvarande användning, 761
– stadigvarande bruk, 760
– uppförandeskede, 764, 788
– vad kan omfattas, 759
– vem kan medges, 766
– vidareuthyrning, 768
– yrkesmässighet, 167
– ändrad användning, 787
– ändrad förutsättning, 807
– överlåtelse, 768, 771, 789
Utlägg, 435
– anställd, 516, 861
– avdragsrätt, 487
– bygg- och anläggningsentreprenad, 679
– definition, 435
Utländsk beskickning, 236, 526, 1147
Utländsk företagare, 1157
– definition, 34, 1157
– intyg, 523
– ombud, 1167
– redovisningsskyldighet, 591
– registrering, 1167
– skattskyldighet, 78, 1166
– särskild beskattningsordning, 1168
– yrkesmässig verksamhet, 168
– återbetalningsrätt, 351, 522
Utmätning, 1171
Utredningsskyldighet, 884
Utrikes trafik, 266
Utsläppsrätt, 345
Uttagsbeskattning, 139
– avdragsrätt byggtjänst, 468, 493
– beskattningsunderlag, 405
– byggtjänst, 701
– egen tillverkning, 148
– fartyg och luftfartyg, 885
– fastighetsförvaltning, 714
– kommun, 105
– kost åt personal, 1028
– kyrkobyggnad, 184
– lastbil, 866
– personbil, 865
– representation, 143
– tjänst, 144
– vara, 140
Utvecklingsarvode, 118

V

VA (vatten och avlopp), 138, 731
Vaccinationer, 890
Vadhållning, 98
Valuta
– deklaration, 560
– fakturering, 557
– omräkning, 403, 557
– omräkning vid GIF, 559
Valutahandel, 1089
Vara
– beskattningsland, 205
– definition, 89, 208
– skatteplikt, 89
– skattskyldighetens inträde, 80
Varuomsättning
– transport från annat EG-land, 242
– transport från tredjeland, 273
– transport påbörjas här, 213
– transport till annat EG-land, 226
– transport till tredjeland, 262
Varuretur
– beskattningsunderlag, 428
– VMB, 1075
Varutransport, 328
– befraktning, 329
– bilbärgning, 328
– färjetransport, 328
– gemenskapsintern, 329

– inhemsk, 329
– linjefart, 329
– rendrivningstjänst, 328
– resgods, 328
– utomlands, 370
Vatten, 450
Vattenförbund, 194
Verksamhetslokal, 757
Verksamhetstillbehör
– definition, 724, 729
– exempel, 1250
– skatteplikt, 743
Verksamhetsöverlåtelse, 832, 1123
Verkshöjd, 965, 978
Veterinärtjänst, 359
Vidarefakturering, 436
Vildmarksritt, 464
Vinstandel, 123, 188
Vinstmarginalbeskattning
– begagnad vara, 1059
– resetjänst, 1033
Visningshus, 703
Voucher, 84, 121, 1028
Vägtull, 172, 755
Värdepappershandel, 1092
Värdering av vara, 331
Växling
– omsättning, 119
– valutahandel, 1089

Y

Yrkesmässig verksamhet, 151
– direkt effekt, 151, 156, 182
– enligt mervärdesskattedirektivet, 151
– enligt ML, 155
– fackförbund, 103, 161
– hobby, 157
– ideell förening, 178
– idrottsutövare, 160
– konkurrensregel, 175
– näringsliknande former, 156
– online-spel, 164
– parkering, 178
– privatbostadsfastighet, 166
– samfällighet, 185
– självständighet, 159
– staten och kommun, 168
– trossamfund, 178
– utländsk företagare, 1158
Yrkesutbildning, 920

Å

Årsbokslut, 567
Årsredovisning, 566
Återbetalningsrätt, 521
– export, 533
– hjälporganisation, 525
– internationell organisation, 1148
– kommun, 1184
– kvalificerade undantag, 530
– nya transportmedel, 533
– resetjänst, 1051
– statlig myndighet, 1183
– uppbyggnadsskede, 527
– utländsk beskickning, 525, 1148
– utländsk diplomat, 1149
– utländsk företagare, 351, 522
Återbäring, 591
Återförsäkringstjänst, 92, 353
Återimport, 413
Återkopplingsavgift, 138
Återtagande av vara
– beskattningsunderlag, 428
– redovisningsskyldighet, 587
– VMB, 1074, 1075
Åttaprocentsregel, 1184
Åttonde direktivet, 35, 522

Ä

Äganderätt, 111
Äganderättsförbehåll, 587, 1075, 1176
Äldreboende, 502, 915
Äldreomsorg, 908

Ändrad användning, 791, 823
Äventyrsbana, 933

Ö

Öresavrundning, 560
Överföring av vara
– arbete på vara, 255
– beskattningsunderlag, 412
– definition, 36
– exempel, 307
– inom samma företag, 1166
– monteringsleverans, 216
– omsättning, 109
– till annat EG-land, 238
– till Sverige, 253
– till Sverige ej GIF, 221
– uttagsbeskattning, 143
Övergångsersättning, 943
Övergångsordning, 64
Överlåtelse av verksamhet, 1123
– del av verksamhet, 1132
– företagsöverlåtelse, 1094
– i flera led, 1131
– jämkning, 832
– konkurs, 1179
– redovisningsskyldighet, 580
Överlåtelse av vissa tillgångar, 1117
Överskottsel, 225
Översättning, 351, 968, 993