Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt.

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2005.

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

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

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

Bestämmelserna som rör mervärdesskatteförfarandet behandlas i handledningen för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555).

Solna i mars 2005

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **27**

1 Definitioner och begrepp **31**

2 Ändringar 1990–2004 och den 1 januari 2005 ..... **41**

3 Allmänt om mervärdesskatt **55**
3.1 Historik **55**
3.2 Momsen och EG **56**
3.2.1 Allmänt 56
3.2.2 EU:s organisation 57
3.2.3 Rättsordningen 59
3.2.4 EG-rättens förhållande till nationell rätt 60
3.2.5 Rättsprinciper i momsmål 63
3.2.6 Gemenskapsrättsliga begrepp 65
3.2.7 Den inre marknaden 66
3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för moms 66
3.3 Momsens principer och uppbyggnad **67**
3.4 Registrering m.m. **68**
3.5 Momsens allmänna uppbyggnad **70**

4 Skattskyldighet **73**
4.1 Allmänt **73**
4.2 Beskattningens omfattning **73**
4.3 Skattskyldig **74**
4.3.1 Omvänd skattskyldighet 74
4.3.2 Skattskyldig i särskilda fall 75
4.4 Frivillig skattskyldighet **75**
4.5 Skattskyldighetens inträde **78**

4.5.1 Vara ... 78
4.5.2 Tjänst ... 81
4.5.3 Förskott och a conto-betalningar ... 82
4.5.4 Avverkningsrätt till skog ... 84

5 Skatteplikt ... 85
5.1 Allmänt ... 85
5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster ... 85

6 Undantag från skatteplikt ... 87
6.1 Allmänt ... 87
6.2 Undantag på fastighetsområdet ... 88
6.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg ... 88
6.4 Undantag för utbildning ... 89
6.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel ... 89
6.6 Undantag för försäkringstjänster ... 89
6.7 Undantag för investeringsguld ... 90
6.8 Undantag inom kulturområdet ... 97
6.9 Undantag inom idrottsområdet ... 97
6.10 Undantag inom massmedieområdet ... 97
6.11 Undantag för fartyg och luftfartyg ... 98
6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster ... 99
6.12.1 Sedlar och mynt ... 99
6.12.2 Läkemedel ... 99
6.12.3 Organ, blod m.m. ... 101
6.12.4 Flygbränsle ... 101
6.12.5 Lotterier, spel m.m. ... 101
6.12.6 Gravskötsel ... 104
6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank ... 104
6.13 Undantag för vissa interna tjänster ... 105
6.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar ... 108
6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet ... 108
6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar ... 108
6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster ... 109
6.18 Undantag för viss import ... 109
6.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder ... 110

6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import 112

7 Omsättning 113
7.1 Allmänt 113
7.2 Omsättning av vara 114
7.3 Omsättning av tjänst 117
7.4 Bidragsfinansierad verksamhet 123
7.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp) 130
7.6 Uttag av varor och tjänster 131
7.6.1 Uttag av varor 132
7.6.2 Uttag av tjänster 134
7.6.2.1 Tjänster i allmänhet 134
7.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet 136

8 Yrkesmässig verksamhet 139
8.1 Allmänt 139
8.2 Ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet 139
8.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML 142
8.3.1 Huvudregeln enligt ML 142
8.3.2 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet 143
8.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande 145
8.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet 147
8.3.5 Näringsidkare 149
8.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet 149
8.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet 149
8.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter 149
8.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet 150
8.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal 151
8.4.2 Utländsk företagare 151
8.4.3 Stat och kommun 152
8.4.3.1 Myndighetsutövning 153
8.4.3.2 Offentligrättsliga organ 156
8.4.3.3 Konkurrensbegränsningskrav enligt sjätte direktivet 158
8.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten 158
8.5.1 Kost åt personal 158
8.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund 158
8.6 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet 159
8.6.1 Samfällighet 159
8.6.2 Kyrklig verksamhet 160

8.6.3 Ideella föreningar och registrerade trossamfund ... 161
8.6.3.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten ... 162
8.6.3.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse ... 163
8.6.3.3 EG-rätt ... 163
8.6.3.4 Innehav av näringsfastighet ... 164

9 Skattesubjekt ... 167
9.1 Allmänt ... 167
9.2 Aktiebolag ... 167
9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ... 169
9.4 Enkla bolag ... 172
9.4.1 Konsortier ... 173
9.4.2 Fiskelag och vattenförbund ... 173
9.5 Konkursbon ... 174
9.6 Dödsbon ... 174
9.7 Förmedling i eget namn ... 175
9.8 Panthavare ... 176
9.9 Samfällighet ... 177
9.10 Mervärdesskattegrupp ... 178
9.11 Stat och kommun ... 179
9.12 Ideella föreningar och trossamfund ... 179

10 Beskattningsland – varor ... 181
10.1 Allmänt om internationell handel med varor ... 181
10.1.1 Inledning ... 181
10.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner ... 183
10.1.3 Elektronisk handel ... 183
10.1.4 Metod att läsa bestämmelserna ... 185
10.1.5 Disposition av avsnitt 10 ... 185
10.2 Omsättningsland ... 186
10.2.1 Inledning ... 186
10.2.2 Varor som ska transporteras till köparen ... 188
10.2.2.1 Huvudregel ... 188
10.2.2.2 Monteringsleveranser ... 189
10.2.2.3 Import av vara för omsättning ... 190
10.2.2.4 Distansförsäljning ... 191
10.2.3 Varor som inte transporteras till köparen ... 194

10.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder ... 195
10.2.5 Gas och el ... 196
10.2.6 Export ... 199

10.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land ... 199
10.3.1 Inledning ... 199
10.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land ... 201
10.3.3 Punktskattepliktiga varor ... 205
10.3.4 Nya transportmedel ... 205
10.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land ... 208
10.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor ... 209
10.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EG-land ... 210
10.3.8 Dokumentationskrav ... 211

10.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF ... 214
10.4.1 Inledning ... 214
10.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land ... 216
10.4.2.1 Inledning ... 216
10.4.2.2 Nya transportmedel ... 217
10.4.2.3 Punktskattepliktiga varor ... 218
10.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor ... 219
10.4.2.5 GIF vid import via annat EG-land ... 222
10.4.2.6 Reservregeln ... 223
10.4.3 Överföring av varor från annat EG-land till Sverige ... 223
10.4.4 Redovisning av GIF ... 226
10.4.4.1 Skattskyldighetens inträde ... 226
10.4.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde ... 227
10.4.4.3 Valutadag ... 228
10.4.4.4 Beskattningsunderlaget ... 228
10.4.5 GIF – undantag från skatteplikt ... 228

10.5 Trepartshandel inom EG ... 229
10.5.1 Inledning ... 229
10.5.2 Första ledet i kedjan ... 230
10.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen) ... 230
10.5.4 Tredje ledet i kedjan ... 231

10.6 Handel med fler än tre parter inom EG ... 231

10.7 Export ... 232
10.7.1 Inledning ... 232
10.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EG ... 233
10.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik ... 235
10.7.4 Exportbutiker ... 238
10.7.5 Personbilar och MC ... 239

10.7.6 Försäljning till besökare från tredje land ... 239
10.7.7 Garantiåtaganden ... 241
10.7.8 Dokumentation ... 241
10.8 Import ... 243
10.8.1 Inledning ... 243
10.8.2 Skatteplikt vid import ... 243
10.8.3 Undantag från skatteplikt ... 245
10.8.4 Beskattningsunderlag ... 247
10.9 Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms ... 248
10.9.1 Inledning ... 248
10.9.2 EG-leverans som är undantagen från skatteplikt ... 248
10.9.3 GIF ... 248
10.9.4 Reservregeln ... 249
10.9.5 Omsättning i annat EG-land ... 249
10.9.6 Export ... 249
10.9.7 Import ... 249
10.10 Exempel ... 250
10.10.1 Inledning ... 250
10.10.2 Handel med varor inom EG ... 251
10.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige ... 251
10.10.2.2 Försäljning av varor till Sverige ... 259
10.10.2.3 Monteringsleveranser ... 261
10.10.2.4 Distansförsäljning ... 263
10.10.2.5 Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder ... 264
10.10.2.6 Trepartshandel ... 265
10.10.2.7 Handel med fler än tre parter ... 266
10.10.2.8 Överföring av varor ... 271
10.10.3 Handel med tredje land ... 275
10.10.3.1 Export ... 275
10.10.3.2 Import ... 275

11 Beskattningsland – tjänst ... 279
11.1 Allmänt ... 279
11.1.1 Beskattningsland ... 279
11.1.2 Filial samt dotterbolag ... 283
11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG ... 283
11.2 Inom landet eller utomlands ... 284
11.2.1 Allmänt ... 284
11.2.2 Omsättningsland för tjänster ... 284
11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML ... 286

11.3.1 Fastighetstjänster ... 286
11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster ... 296
11.3.2.1 Bestämning av omsättningsland ... 296
11.3.2.2 Begreppet varutransport ... 298
11.3.2.3 Varutransport inom EG ... 299
11.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemsk varutransport ... 301
11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport som utgör led där i ... 305
11.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom ... 308
11.3.4 Kulturella aktiviteter ... 316
11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster) ... 318
11.3.6 8 §-tjänster ... 331
11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel ... 334
11.3.8 Förmedling ... 337
11.3.8.1 Allmänt ... 337
11.3.8.2 Förmedling som avser en vara ... 338
11.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst ... 339
11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML ... 345

12 Beskattningsunderlag ... 349
12.1 Allmänt ... 349
12.2 Beskattningsunderlag vid försäljning ... 351
12.3 Beskattningsunderlag vid uttag ... 357
12.3.1 Allmänt ... 357
12.3.2 Uttag av varor ... 357
12.3.3 Uttag av tjänster ... 358
12.3.4 Uttag, privat användning av personbil ... 360
12.3.5 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning ... 360
12.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget ... 361
12.4.1 Exempel på delningsprincipen ... 362
12.4.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning ... 363
12.5 Rabatter m.m. ... 365
12.6 Kundförlust ... 370
12.7 Varureturer ... 373
12.7.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 373
12.7.2 Varuretur ... 375
12.8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import ... 375
12.9 Speciella transaktioner ... 377
12.9.1 Byten ... 377
12.9.2 Växlingsvinster ... 378

13 Utlägg och vidarefakturering av kostnader 381
13.1 Allmänt 381
13.2 Utlägg 381
13.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning 382
13.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement 383

14 Skattesatser 387
14.1 Allmänt 387
14.2 Skattesats 12 % 388
14.2.1 Hotell- och campingverksamhet 388
14.2.2 Transport i skidliftar 389
14.2.3 Konstverk 390
14.2.4 Livsmedel 390
14.3 Skattesats 6 % 394
14.3.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m. 394
14.3.1.1 Allmänt 394
14.3.1.2 Böcker, tidningar m.m. 396
14.3.1.3 Program och kataloger 398
14.3.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker 399
14.3.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m. 400
14.3.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar 401
14.3.3 Biblioteksverksamhet 401
14.3.4 Museiverksamhet 401
14.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk 401
14.3.6 Rätt till ljud- och bildupptagning 402
14.3.7 Idrottsområdet 402
14.3.8 Persontransporter 402
14.3.9 Djurparker 405

15 Avdragsrätt 407
15.1 Allmänt 407
15.1.1 Definition av ingående moms 407
15.1.2 Generell avdragsrätt 408
15.2 Särskilda avdragsregler 422
15.2.1 Övertagen verksamhet 422
15.2.2 Delägare i samfällighet 422
15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning 423
15.2.3.1 Avdragsrätt för importmoms (varuimport) 423
15.2.4 Köp av fastighet 424
15.2.5 Koncerner 424

15.2.6 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse ... 426
15.2.7 Avdragsrätt i samband med kost åt personal ... 426
15.2.8 Finansieringsföretag ... 427
15.2.9 Avdragsrätt vid skada ... 427
15.2.10 Avdragsförbud ... 428
15.2.10.1 Personbilar ... 428
15.2.10.2 Stadigvarande bostad ... 429
15.2.10.3 Representationskostnader ... 435
15.2.11 Bidragsfinansierade verksamheter ... 435
15.2.12 Avdragsbegränsning inom kulturområdet ... 437
15.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron ... 437
15.3 Korrigering ... 438
15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring ... 438
15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 438
15.3.3 Kundförlust ... 438
15.4 Blandad verksamhet m.m. ... 438
15.4.1 Allmänt ... 438
15.4.2 Avdragsrätten ... 439
15.5 Underlag för avdragsrätt ... 442

16 Rätt till återbetalning av ingående moms ... 447
16.1 Allmänt ... 447
16.2 Utländska företagare ... 447
16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar ... 450
16.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede ... 451
16.5 S.k. kvalificerade undantag ... 454
16.6 Nya transportmedel ... 456
16.7 Export ... 456
16.8 Stat och kommun ... 457

17 Fakturering ... 459
17.1 Allmänt ... 459
17.2 Faktureringsskyldighet ... 460
17.3 Elektronisk fakturering ... 464
17.4 Fakturans innehåll ... 465
17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll ... 467
17.4.2 Förenklad faktura ... 471
17.5 Kreditnota ... 472
17.6 Utländsk valuta ... 475

17.7 Öresavrundning ... 477
17.8 Handling som inte utgör faktura ... 478
17.8.1 Allmänt ... 478
17.8.2 Handling vid byggnadsföretags försäljning av fastighet ... 478
17.8.3 Handling för retroaktiv avdragsrätt för fastighetsköpare ... 478
17.8.4 Handling vid överlåten jämkning ... 479
17.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs ... 479
17.10 Auktionsförsäljning ... 479
17.11 Anteckningar vid handel med begagnade varor ... 480
17.12 Kontokort ... 481
17.13 Följesedlar ... 481
17.14 Lokalhyror i verksamhetsfastighet ... 482

18 Tidpunkt för redovisningsskyldighet ... 483
18.1 Allmänt ... 483
18.2 Faktureringsmetoden ... 493
18.3 Bokslutsmetoden ... 494
18.4 Specialregler ... 495
18.4.1 Överlåtelse av verksamhet ... 495
18.4.2 Konkurs ... 496
18.4.3 Byggnadsföretag ... 497
18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll ... 498
18.4.5 Kundförlust ... 498
18.4.6 Avverkningsrätt till skog ... 499
18.4.7 Import ... 499
18.4.8 Återbäring ... 501
18.4.9 Utländska företagare ... 501

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning ... 503
19.1 Allmänt ... 503
19.2 Fastighetsbegreppet ... 505
19.2.1 Jordabalken ... 505
19.2.2 Fastighetstillbehör ... 506
19.2.3 Byggnadstillbehör ... 507
19.2.4 Industritillbehör ... 508
19.3 ML:s fastighetsbegrepp ... 509
19.4 Definition av vissa begrepp ... 510
19.5 Byggnads- och anläggningsentreprenad ... 512

19.5.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst ... 513
19.5.1.1 Skadestånd och vite ... 514
19.5.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde ... 515
19.6 Byggnadsverksamhet i egen regi ... 523
19.6.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror ... 525
19.6.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion ... 528
19.6.2.1 Nedlagda kostnader ... 528
19.6.2.2 Räntor ... 530
19.6.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader ... 531
19.6.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi ... 533
19.6.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi ... 534
19.6.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi ... 535
19.6.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll ... 535
19.7 Fastighetsförvaltning ... 535
19.8 Exempel ... 542

20 Fastighetsområdet ... 545
20.1 Allmänt ... 545
20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet ... 545
20.2.1 Upplåtelse av fastighet ... 547
20.2.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet ... 550
20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer ... 552
20.2.4 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led ... 553
20.3 Ej undantaget från skatteplikt ... 554
20.3.1 Verksamhetstillbehör ... 554
20.3.2 Växande skog m.m. ... 555
20.3.3 Jordbruksarrende m.m. ... 555
20.3.4 Rumsuthyrning ... 555
20.3.5 Parkeringsplatser ... 560
20.3.6 Hamn och flygplats ... 563
20.3.7 Förvaringsbox ... 564
20.3.8 Reklam på fastighet ... 564
20.3.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m. ... 564
20.3.10 Väg, bro m.m. ... 565
20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning ... 565
20.3.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik ... 565
20.3.13 Uthyrning av verksamhetslokal ... 565

21 Uthyrning av verksamhetslokal 567
21.1 Allmänt 567
21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta 569
21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten 569
21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen 570
21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet 572
21.3.1 Fastighetsägare 572
21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare 575
21.3.3 Konkursbo 575
21.3.4 Mervärdesskattegrupper 576
21.4 Uppförandeskede 576
21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början 580
21.6 Beskattningsunderlag 581
21.7 Faktureringsskyldighet 582
21.8 Hyresgästs avdragsrätt 585
21.9 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror 586
21.10 Avdragsrätt 587
21.10.1 Avdrag för löpande kostnader 587
21.10.2 Retroaktivt avdrag 590
21.10.3 Begränsningar av avdragsrätten 594
21.11 Skattskyldighetens upphörande 594
21.12 Korrigering av avdrag för ingående moms 597
21.12.1 Allmänt om frivillig skattskyldighet och jämkning 598
21.12.1.1 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet 600
21.12.1.2 Inkomstbeskattningen påverkas 606
21.12.1.3 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning 606
21.13 Anmälan, underrättelser m.m. 612
21.14 Koncernföretag 614
21.15 Övergångsbestämmelser 614

22 Rörelsearrende, franchising m.m. 619
22.1 Rörelsearrende 619
22.2 Franchising 619
22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m. 620

23 Jämkning av ingående moms 623
23.1 Allmänt om bestämmelserna 623
23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning 624

23.3 Investeringsvaror ... 625
23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter ... 629
23.5 I vilka fall jämkning ska ske ... 632
23.6 Korrigeringstid ... 635
23.7 Hur jämkning sker ... 637
23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka ... 640
23.9 Jämkning vid konkurs ... 644
23.10 Handlingar vid jämkning ... 645
23.11 Redovisning av jämkning ... 648
23.12 Övergångsbestämmelser ... 649
23.13 Tillämpning av jämkningsreglerna ... 651
23.14 Äldre bestämmelser ... 658

24 Bilar, bussar och motorcyklar ... 661
24.1 Allmänt ... 661
24.2 Verksamheter i allmänhet ... 664
24.2.1 Köp och försäljning av personbil ... 664
24.2.2 Leasing av personbil ... 666
24.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil ... 668
24.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor ... 670
24.3.1 Köp av bilar ... 670
24.3.2 Leasing av bilar ... 670
24.3.2.1 Bilhandel ... 670
24.3.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning ... 671
24.3.3 Försäljning av personbilar ... 671
24.3.4 Driftkostnader ... 672
24.3.5 Uttag och privat användning ... 672
24.3.5.1 Uttag av personbil ... 672
24.3.5.2 Uttag av tjänst ... 672
24.4 Export, import och EG–handel ... 675
24.5 Bilskrotning ... 680

25 Fartyg och luftfartyg ... 681
25.1 Allmänt ... 681
25.2 Skepp och fartyg ... 681
25.3 Luftfartyg ... 682
25.4 Försäljning ... 682
25.5 Delar, tillbehör och utrustning ... 683

25.6 Tjänster ... 684
25.6.1 Transport eller uthyrning ... 685
25.6.2 Mäklare ... 686
25.7 Undersökningsplikt ... 686
25.8 Rätt till återbetalning ... 687
25.9 Uttagsbeskattning ... 687
25.10 Ej undantag i nästa led ... 687
25.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne ... 688

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg ... 689
26.1 Allmänt ... 689
26.2 Sjukvård ... 690
26.2.1 Led i sjukvården ... 697
26.2.2 Institutionell vård ... 698
26.2.3 Särskild legitimation ... 699
26.2.4 Patienthotell ... 700
26.2.5 Kontroll eller analys av prov ... 700
26.2.6 Företagshälsovård ... 701
26.2.7 Rehabilitering ... 702
26.3 Tandvård ... 702
26.3.1 Led i tandvården ... 703
26.3.2 Dentaltekniska produkter ... 703
26.4 Social omsorg ... 704
26.4.1 Tjänstens natur och individuell behovsprövning ... 707
26.4.2 Led i omsorgen ... 710
26.4.3 Färdtjänst ... 712

27 Utbildning ... 713
27.1 Allmänt ... 713
27.2 Skattefrihetens omfattning ... 713
27.3 Offentliga skolväsendet ... 714
27.4 Led i utbildningen ... 719

28 Idrott ... 721
28.1 Allmänt ... 721
28.2 Begreppet idrott ... 721
28.3 Idrottsutbildning ... 725

28.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten ... 727
28.5 Lokal för sport- och idrottsutövning ... 728

29 Hästar ... 733
29.1 Verksamhet med hästar i Sverige ... 733
29.1.1 Regler för att hålla och äga häst i Sverige ... 733
29.2 Trav- och galoppverksamhet ... 734
29.2.1 Registrering ... 735
29.2.2 Verksamheter inom trav- och galopp ... 735
29.2.3 Ekonomisk verksamhet ... 736
29.2.4 Utlandsägda hästar ... 737
29.2.5 Central redovisning av utgående moms på prispengar ... 738
29.3 Trav- och galoppbanor ... 738
29.4 Övrig verksamhet med hästar ... 742
29.4.1 Ekonomisk verksamhet ... 742
29.4.2 Uttagsbeskattning ... 745

30 Kultur ... 747
30.1 Allmänt ... 747
30.2 Undantag inom kulturområdet ... 749
30.2.1 Konstnärs framförande ... 749
30.2.2 Biblioteksverksamhet ... 757
30.2.3 Arkivverksamhet ... 758
30.2.4 Museiverksamhet ... 759
30.2.4.1 Rättspraxis museiverksamhet ... 760
30.2.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet ... 763
30.2.5 Folkbildningsverksamhet ... 763
30.2.6 Kulturbildningsverksamhet ... 764
30.3 Skatteplikt inom kulturområdet ... 764
30.3.1 Immateriella rättigheter ... 764
30.3.1.1 Upphovsrättens innehåll ... 765
30.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk ... 767
30.3.1.3 Översättning och bearbetning ... 770
30.3.1.4 Samlingsverk ... 772
30.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet ... 773
30.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar ... 773
30.3.1.7 Industriellt rättsskydd ... 774
30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter ... 775
30.3.2.1 Litterära verk ... 778
30.3.2.2 Konstnärliga verk ... 780

30.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m. 783
30.3.2.4 Film- och TV-produktion 784
30.3.3 Konserter m.m. 789
30.3.3.1 Rättspraxis konserter m.m. 790
30.3.3.2 Avdragsbegränsning 792
30.3.4 Ljud- och bildupptagning 796
30.3.5 Film 796
30.3.6 Djurparker 797
30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. 799

31 Massmedieområdet 801
31.1 Periodiska publikationer 801
31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar 802
31.1.2 Organisationstidskrifter 806
31.1.3 Tjänst avseende framställning 807
31.1.4 Annonsering 810
31.2 Program och katalog 810
31.3 Radio och TV 811

32 Serveringstjänster 813
32.1 Allmänt 813
32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning 814
32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden 816
32.4 Kost åt personal 818
32.4.1 Servering i egen regi 818
32.4.2 Fri eller subventionerad kost 818
32.4.3 Vissa specialfall 820

33 Marginalbeskattning – Resetjänster 825
33.1 Allmänt 825
33.2 Definitioner m.m. 826
33.2.1 Resebyrå 826
33.2.2 Resetjänst 827
33.2.3 Resenär 828
33.3 Förutsättningar för marginalbeskattning 828
33.3.1 I eget namn 828
33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare 831
33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra 832
33.4 Beskattningsunderlag 834

33.4.1 Allmänt ... 834
33.4.2 Faktisk marginal ... 834
33.4.3 Schablonmarginal ... 838
33.4.4 Preliminär faktisk marginal ... 841

33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning ... 841
33.5.1 Allmänt ... 841
33.5.2 Avdragsrätt ... 841
33.5.3 Rätt till återbetalning ... 842

33.6 Omsättningsland ... 842
33.6.1 Allmänt ... 842
33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar ... 844
33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision ... 845

33.7 Skattesats ... 847

33.8 Skattedebitering i faktura ... 847

34 Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m. ... 849

34.1 Allmänt ... 849

34.2 Grundförutsättningar för VMB ... 850
34.2.1 Förvärvskriteriet ... 851
34.2.2 Återförsäljarkriteriet ... 851
34.2.3 Varukriteriet ... 853

34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal ... 855
34.3.1 Normal VMB ... 855
34.3.2 Förenklad VMB ... 856
34.3.3 Kombinationer ... 857

34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon ... 859
34.4.1 Kundförlust ... 862

34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter ... 864
34.5.1 Konstverk ... 864
34.5.2 Samlarföremål och antikviteter – inköp före ikraftträdandet ... 865
34.5.3 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter med skattedebitering ... 865

34.6 EG-handel ... 866

34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde ... 868

34.8 Räkenskaper ... 869

35 Finansiella tjänster ... 871

35.1 Allmänt ... 871

35.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel ... 871
35.2.1 Bank- och finansieringstjänster ... 872
35.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet ... 877
35.3 Undantag för försäkringstjänster ... 883

36 Överlåtelse av vissa tillgångar ... 889
36.1 Allmänt ... 889
36.2 Skattefrihetens omfattning ... 889
36.3 Inskränkningar i skattefriheten ... 891
36.4 Ej undantaget från skatteplikt ... 892

37 Överlåtelse av verksamhet ... 895
37.1 Allmänt ... 895
37.2 Skattefrihetens omfattning ... 897
37.3 Överlåtelse i flera led ... 902
37.4 Del av verksamhet ... 903

38 Lager ... 905
38.1 Allmänt ... 905
38.2 Skatteupplag ... 906
38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag ... 907
38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster ... 907
38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag ... 908
38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren ... 909
38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager ... 909
38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon ... 910
38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ... 910
38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning” ... 911
38.4 Beskattningsmyndighet ... 912
38.5 Skattskyldighet m.m. ... 912
38.6 Beskattningsunderlag ... 912
38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag ... 913
38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager ... 913
38.7 Skattskyldighetens inträde ... 915
38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt ... 915

38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet 915

39 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. 917
39.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet 917
39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv 917
39.1.1.1 Import 917
39.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder 918
39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet 918
39.1.2.1 Beskickningar, organisationer 918
39.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer 919
39.1.2.3 Förfarande 920
39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon 920
39.1.3.1 Säljarens omsättning 920
39.1.3.2 Köparens vidareförsäljning 921
39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder 921
39.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG 924
39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer 924
39.5 Återbetalning i särskilda fall 925

40 Utländska företagare – plats för etablering 927
40.1 Allmänt 927
40.2 Fast etableringsställe 929
40.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet 932
40.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag 933
40.5 Registrering 934
40.6 Särskild beskattningsordning - elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG 935
40.7 Återbetalning av moms till utländska företagare 936
40.7.1 Rätten till återbetalning 936
40.7.2 Ansökan m.m. 938

41 Konkurs och ackord 939
41.1 Allmänt om konkurs 939
41.2 Rättsverkningar av konkurs 939

41.3 Momsregler om konkurs ... 939
41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde ... 940
41.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 941
41.3.3 Försäljning av utmätt gods ... 942
41.3.4 Kvarstad ... 942
41.3.5 Överlåtelse av verksamhet ... 943
41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m. ... 943
41.3.7 Förlust på fordringar ... 944
41.3.8 Byggnadsföretags konkurs ... 946
41.3.9 Avverkningsrätt som betalas under flera år ... 947
41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler ... 948
41.3.11 Konkursförvaltararvode ... 948
41.4 Ackord ... 949
Skattesats, momspålägg och omräkningstal alltsedan momsen infördes den 1 januari 1969 ... 951
Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde ... 953
Mervärdesskattesatser ... 955
Tröskelvärden – undantag för små företag ... 957
Tröskelvärden – förvärv och distansförsäljning ... 959
Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl. ... 961
Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem ... 967
Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer ... 975
Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer) ... 977
EU:s institutioner och organ ... 979
Leveransklausuler ... 980
Vägtrafikregistrets karosserikoder för bussar och lastbilar ... 982
Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund ... 984
Översikt – momsregler på kulturområdet ... 985
Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté ... 990
Översikt – momsregler inom massmedieområdet ... 1006
Byggnads- och verksamhetstillbehör ... 1008
Fastighetsbegreppet – översikt ... 1011

Lagar och förarbeten ... 1012

Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd m.m. ... 1018

Lagrumsregister **1021**

Register - skrivelser m.m. **1030**

Rättsfallsregister **1035**

Sakregister **1043**

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 72	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1972
AB 92	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1992
AB 04	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 2004
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
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
CSN	Centrala studiestödsnämnden
dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserie
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeisk ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	Europeiska unionen
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
FiU	Finansutskottet
FMV	Försvarets materielverk
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GMF	Förordning (1968:431) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag

ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1229
INCOTERM	International Comercial Trade Terms
IV	Individuell visningsrätt
JB	Jordabalk
JBL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
JuU	Justitieutskottet
kap.	Kapitel
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndighet
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KN	Kombinerade nomenklaturen (tulltaxan) enligt Rådets förordning (EEG) nr 2658/87
KN-nr	Fyrställig tulltaxe- och därtill hörande undernummer enligt KN
KOM	Europeiska gemenskapens kommission
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätten
KrU	Kulturutskottet
Ku	Konstitutionsutskottet
KULM	Kompetensutveckling av lantbrukare inom miljöområdet
KVR	Kvartalsredovisning
KöpL	Köplag (1990:931)
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
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
p.	Punkt
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten

RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
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	Jordbruksverket
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SoL	Socialtjänstlag (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
UD	Utrikesdepartementet
URL	Lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
VA	Vatten och avlopp
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning
VPC	Värdepappers centralen

1 Definitioner och begrepp

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

ADB-program

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

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

Arbetsbeting

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

Avdragsrätt

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

Se även återbetalningsrätt.

Avdragsrättens inträde
Avdragsrättens inträde utgör tidpunkten när avdrag för ingående moms får göras (13 kap. 16 § ML).

Beskattningsbar händelse/transaktion
Med beskattningsbar händelse eller beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra moms är uppfyllda. Om den beskattningsbara händelsen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara förvärvaren. Om den beskattningsbara händelsen utgörs av ett förvärv är det förvärvaren som är skattskyldig.

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

Beskattningsunderlag
Den utgående momsen beräknas på ett beskattningsunderlag. Detta utgörs normalt av ersättning för såld vara eller tjänst med undantag för den moms som ingår i ersättningen. (Vid uttag av vara eller tjänst beräknas beskattningsunderlaget på annat sätt). När det är fråga om förvärvsbeskattning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EG-land. När överföring mellan EG-länder ska beskattas utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan (7 kap. ML).

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

Bokslutsmetod
Se under redovisningsmetod.

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

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

EEIG

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

EG eller EG-land

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

Vissa områden inom EG har dock undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas alltså som s.k. tredje land. Se vidare bilaga 2.

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 sjätte direktivet. Med detta avses sådana aktiviteter en person ska bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person.

Elektroniska tjänster

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

EU:s institutioner och organ

Se bilaga 10.

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

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

Faktureringsmetod Se Redovisningsmetod.

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

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

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

Förvärvströskel Se tröskelvärde.

Förädling Aktiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs in i EG för att bearbetas och därefter reexporteras utan att tull och andra importavgifter som tillämpas inom EG påförs. Normalt krävs tillstånd från tullmyndigheten innan förfarandet används. Passiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs ut från ett EG-land till tredje land för bearbetning, reparation eller liknande åtgärd och därefter återinförs (till samma eller annat EG-land) med total eller partiell tullbefrielse. Normalt krävs tillstånd från tullmyndigheten innan förfarandet används.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Omsättning

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

Omvänd skattskyldighet

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

Personbil

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

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av vägtrafikregistret. Vägtrafikregistrets uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovningsklassificering.

Enligt ML räknas således som personbil:

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

Se vidare avsnitt 24 och bilaga 12.

Redovisningsmetod

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

Redovisningsperiod

Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklaration ska omfatta. Redovisningsperioden utgörs normalt av en kalendermånad men kan i vissa fall vara beskattningsår. Se vidare i avsnitt 4 i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555).

Redovisningsskyldighetens inträde

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

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

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

Reverse charge
Se omvänd skattskyldighet.

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

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

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

Skatteverket, skattekontor 1 i Jönköping
Vid Skatteverket, skattekontor 1 i Jönköping, handläggs ärenden om återbetalning till statliga myndigheter.

Skatteverket, storföretags-skattekontorets Ludvikaenhet
Vid Skatteverket, storföretagsskattekontoret Ludvikaenheten, handläggs ärenden om punktskatter.

Skatteverkets Ludvikakontor
Vid Skatteverket, Skattekontoret Borlänge, Ludvikakontoret, handläggs ärenden om återbetalning till kommuner, ambassader och moms på nya transportmedel.

Skatteverkets utlandsenheter
Vid Skatteverkets utlandsenheter i Stockholm och Malmö handläggs ärenden rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige, samt ärenden om återbetalning till utländska företagare. Utlandsenheten i Malmö hanterar utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien. Företag från samtliga övriga länder hanteras i Stockholm.

Vid utlandsenheten i Stockholm handläggs dessutom företagare från tredje land 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 utlandsenheterna. Se även utländsk företagare.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Utländsk företagare Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). Enbart en momsregistrering i Sverige innebär inte att en utländsk företagare ska betraktas som svensk. Skatteverkets utlandsenheter i Stockholm och Malmö handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige. Dessa utlandsenheter handlägger även återbetalning till utländska företagare. Vid Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm handläggs företagare från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel. Se vidare Skatteverkets utlandsenheter.

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

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

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

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).

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

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

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

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

2 Ändringar 1990–2004 och den 1 januari 2005

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

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

1 januari 1990

Vatten från vattenverk blev skattepliktig vara.

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

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

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

12 januari 1990

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

1 mars 1990

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

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

1 juli 1990

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

1 januari 1991

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

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

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

Reduceringsreglerna i 14 § GML slopades.

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

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

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

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

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

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

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

1 januari 1992

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

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

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

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

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

1 maj 1992

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

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

1 juli 1992

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

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

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

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

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

1 januari 1993

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

1 juli 1993

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

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

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

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

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

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

1 mars 1994

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

1 juli 1994

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

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

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

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

1 januari 1995

Det svenska medlemskapet i EU medförde stora förändringar i ML. Framförallt märktes bestämmelserna för handeln med varor och tjänster till och från andra medlemsländer. Nya begrepp infördes, såsom gemenskapsinterna förvärv, förvärvsbeskattning (omvänd skattskyldighet) och kvartalsredovisning. Det nya förfarandet innebar att tullens beskattning av import

från andra EG-länder upphörde. Vidare infördes nya bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående moms på fastigheter och andra investeringsvaror. (Prop. 1994/95:57, SFS 1994:1798.)

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

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

1 november 1995 Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades.

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

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

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

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

1 januari 1996

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

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

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

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

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

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

1 juli 1996

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

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

1 januari 1997

Betydande förändringar infördes inom områdena utbildning, kultur och idrott. Inom utbildningsområdet har skattefriheten begränsats till att avse i huvudsak utbildning som anordnas av det allmänna. Vidare har det s.k. direktkravet slopats. Inom

kultursektorn har skattefriheten slopats för upplåtelse och överlåtelse av vissa rättigheter samt för konserter, cirkus-, teater-, balett- och jämförliga föreställningar. Skattesatsen är 6 % för vissa tillhandahållanden inom kultursektorn. Inom idrottsområdet föreligger skattefrihet endast om tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller allmännyttig ideell förening. Skattesatsen är 6 %. (Prop. 1996/97:10, SFS 1996:1327.)

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

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

1 juli 1997

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

1 november 1997

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

1 januari 1998

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

1 juli 1998

Möjlighet till gruppregistrering infördes för företag inom den finansiella sektorn och för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden. Företag i en finansiell gruppering som bedriver momsfri finansiell verksamhet kan härigenom undgå en inte avdragsgill ingående moms vid förvärv från

övriga företag i gruppen. En mervärdesskattegrupp får inte anses bildad före den 1 januari 1999.

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

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

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

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

1 januari 1999 Apotekare, receptarier, arbetsterapeuter och sjukhusfysiker är fyra nya yrkesgrupper som omfattas av gällande bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av sjukvård utförd av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Försäljning av varor som legitimerade apotekare och receptarier utför undantas dock inte från skatteplikt. (Prop. 1997/98:109, SFS 1998:542.)

1 juli 1999 Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör genom att vissa särbestämmelser i direktiven på punktskatte- och momsområdet upphör att gälla. Skattebefrielse bibehålls för varor som ska användas för direktkonsumtion ombord och vid försäljning på tredjelandsresor. Nya lagar träder samtidigt i kraft rörande 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 investerings-

guldet omsätts för industriändamål införs möjlighet för säljaren att bli frivilligt skattskyldig för omsättningen. Detta avgör säljaren från fall till fall efter överenskommelse med köparen. Samtidigt införs regler om att köparen blir skattskyldig för omsättningen s.k. omvänd skattskyldighet. Detta gäller vid omsättning av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller vid omsättning av investeringsguld när säljaren utnyttjat rätten till skattskyldighet. Att det föreligger omvänd skattskyldighet ska framgå av fakturan. Vidare blir en säljare skyldig att identifiera kunden vid transaktioner överstigande 10 000 kr. (Prop. 1998/ 99:69, SFS 1999:640.)

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

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

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

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

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

1 januari 2001 Ändringar görs i reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler och metoden för att korrigera ingående moms, dvs. de s.k. jämkningsreglerna. Reglerna om återföring av moms upphör och ersätts med förändrade jämkningsregler. Definitionen av investeringsvara ändras vad gäller fastighet till en ny-, till- eller ombyggnadskostnad där momsen

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

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

1 juli 2001

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

1 oktober 2001

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

1 januari 2002

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

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

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

samband med varuöverföringar samt regler om omsättningsland vid import av vara ändras.

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

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

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

1 januari 2003

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

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

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

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

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

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

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

om beskattningsunderlag med avseende på vissa rabatter samt vid vissa återimportfall ändras också.

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

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

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

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

1 juli 2003

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

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

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

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

1 januari 2004

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

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 moms 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 moms och punktskatt till internationella organisationer m.fl.

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

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

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

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

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

Reglerna om registrering, redovisning, betalning och omprövning samt övriga förfaranderegler överförs 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.

3.2 Momsen 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 en tillämpning ska även ske av EG-rätten. Se vidare i avsnitt 3.2.4.

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 sjätte direktiv. 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 momsområdet är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

De tre pelarna

Unionen brukar beskrivas som bestående av tre ”pelare”.

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

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

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

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

3.2.2 EU:s organisation

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

Ministerrådet

Ministerrådet, vars formella benämning är Europeiska unionens råd, 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 Maastrichfördraget har rollen stärkts och parlamentet har nu även en lagstiftande funktion.

Kommissionen

Kommissionen, vars formella namn är Europeiska 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 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 döma i tvister som rör EG-rätten 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.

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 åläggs 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.

Enligt artikel 234 i EG-fördraget får nationella domstolar i pågående processer begära förhandsavgörande. Högsta instans är t.o.m. skyldig att begära förhandsavgörande i de fall EG-domstolen inte har uttalat sig i samma rättsfråga eller om det råder någon tvekan om EG-rättens rätta innebörd. EG-domstolen har i målet C-134/97, Victoria Film, haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. 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.

Revisionsrätten

Revisionsrätten består av en ledamot per medlemsland och har till uppgift att granska institutionernas räkenskaper och förvaltning. Rättens årliga rapport läggs fram för Europa-

parlamentet som beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas för kommissionens förvaltning av budgeten.

3.2.3 Rättsordningen

Fördragen

De sex länderna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Tyskland grundade genom Parisfördraget 1951 Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS). Enligt fördraget skulle grundarna tillsammans under överstatlig ledning utveckla basproduktionen och bilda en gemensam marknad för kol och stål.

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

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

Amsterdamfördraget 1997 och Nicefördraget 2000 har karaktär av ändringsfördrag.

EG-rätten

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

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

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

Rättsakter

Den s.k. sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter som förordningar, direktiv och beslut. Därutöver förekommer

rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkning av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

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

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

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

3.2.4 EG-rättens förhållande till nationell rätt

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

Direktiv

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

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

Direkt effekt

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. 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 komplette-

rande 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 och beslut kan ge enskilda både rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna, men ett direktiv, såsom t.ex. sjätte direktivet kan, enligt domstolens praxis, 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. Det vore då orimligt att enskilda rättssubjekt skulle drabbas på grund av att staten inte fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid och på rätt sätt genomföra direktivet. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Detta innebär att Skatteverket aldrig kan åberopa direkt effekt av en regel i t.ex. sjätte direktivet. En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag.

Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i sjätte direktivet 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 sjätte direktivets 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 är en följd av direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. Skyldigheten att tillämpa EG-konformtolkning 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 t.ex. sjätte direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av sjätte direktivet. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. (Se EG-domstolens mål 14/83, von Colson, och C-106/89, Marleasing).

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 man beakta 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, ska yttrande avges av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, utgör en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de elva 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 språk-

versioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva fördraget. 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. Den förfördelade kan inte vägras ersättning på den grunden att han direkt kan åberopa den åsidosatta bestämmelsen vid nationella domstolen.

Lindöpark

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 moms 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 momsen och avdragsrätt för ingående moms.

3.2.5 Rättsprinciper i momsmål

Neutralitets-principen

En av de grundprinciper som momssystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, se 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 moms. De skattskyldiga belastas inte av moms, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet uppbära skatt för Skatteverkets räkning, oavsett hur många transaktioner som sker i kedjan. För att garantera att mekanismen är fullständigt neutral i förhållande till de skattskyldiga föreskriver sjätte

direktivet ett avdragssystem för att de inte ska belastas oskäligt av moms. Momssystemet är nämligen avsett att belasta den slutlige konsumenten. I avsnitt 3.5 åskådliggörs denna mekanism schematiskt.

Reciprocitet

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

Allmänna rättsgrundsatser

EG-domstolen tillämpar vid sin tolkning även vissa allmänna rättsgrundsatser och beaktar de principer på vilka Europakonventionen 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 moms kan nämnas följande.

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen, vilken innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte. Se 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 dom i mål C-110/94, Inzo, punkt 21.

Likabehandlingsprincipen

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

Skatteneutralitetsprincipen

Skatteneutralitetsprincipen, vilken ger uttryck för konkurrenshänsyn 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 momshänseende. Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, se 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 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 domarna i mål 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.

3.2.6 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 momssystem. 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 aktivitet (artikel 4), beskattningsbara transaktioner (artikel 5–7), den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 10) samt beskattningsunderlag (artikel 11). Dessa begrepp kan sägas utgöra några av ”hörnstenarna” i momssystemet. Även övergångsbestämmelserna (artikel 28a–p) innehåller vissa definitioner. 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 domen 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. domen 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 artikel 13 begränsar skattebasen och därmed även underlaget för uttag 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 domen i mål 203/87, kommissionen mot Italien.

3.2.7 Den inre marknaden

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

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

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

3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för moms

Destinationsprincipen

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

Ursprungsprincipen

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

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

modernisering och förbättring av det befintliga regelverket i sjätte direktivet. En eventuell övergång till nya beskattningsprinciper (ursprungsprincipen) är därmed åtminstone för närvarande inte aktuell.

Övergångsordningen

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

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

3.3 Momsens principer och uppbyggnad

1 kap. 1 § ML

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

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

Mervärde

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

Exempel

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

Vinstmarginal-beskattning (VMB)

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

Inbetalning och återbetalning av moms

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

Skattepliktig omsättning av varor och tjänster

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

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

Skattesats 7 kap. 1 § ML

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

3.4 Registrering m.m.

Registrering 3 kap. 2 § SBL

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

3 kap. 2 § 3 st. SBL

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

Deklaration
10 kap. 9 § 4 p. SBL

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

10 kap. 31 § SBL

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

10 kap. 32 § SBL

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

10 kap. 11 § SBL

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

Redovisningsperiod
10 kap. 14–16 §§ SBL

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

Periodisk sammanställning
10 kap. 33 § SBL

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, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

e-tjänster
10 a kap. SBL

Från och med den 1 juli 2003 kan en näringsidkare från ett land utanför EG använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av moms om han säljer sådana

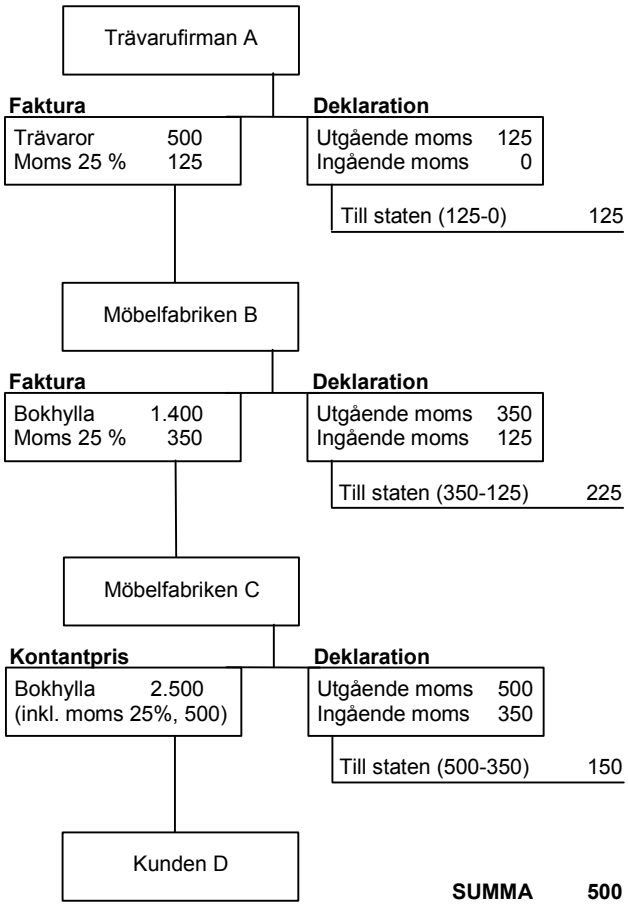
elektroniska tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land. Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala moms för all försäljning av nämnda tjänster till EG.

Handledning för mervärdesskatte-förfarandet

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 3 om registrering, avsnitt 4 om deklaration, avsnitt 5 om periodisk sammanställning och avsnitt 31 om särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster.

3.5 Momsens allmänna uppbyggnad

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



Detta innebär

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

4 Skattskyldighet

4.1 Allmänt

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

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

4.2 Beskattningens omfattning

VAD
1 kap. 1 § ML

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

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

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

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

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

4.3 Skattskyldig

VEM
1 kap. 2 § ML

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

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

4.3.1 Omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet används i många fall när den som säljer varor eller tjänster är en utländsk företagare men förekommer även i andra situationer. I vilka fall förvärvaren är skattskyldig framgår nedan.

Tjänster

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

Varor

- Vid utländsk företagares omsättning av el och gas i de fall som anges i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML om förvärvaren är registrerad till moms här (se vidare avsnitt 10).
- Vid s.k. trepartshandel inom EG (den till vilken vidareomsättningen görs).
- Vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till moms här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML.

GIF

- Vid gemenskapsinternt förvärv.

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

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

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

Valfrihet

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

4.3.2 Skattskyldig i särskilda fall

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 momsen på importen.

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).

4.4 Frivillig skattskyldighet

Uthyrning av verksamhetslokaler skattskyldighet

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att sådan normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet

att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med moms och uthyraren får avdragsrätt för ingående moms, se avsnitt 21.

Konstnärer skattskyldighet 1 kap. 2 a § ML

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

Exempel

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

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

Utländska företagare

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

Investeringsguld 3 kap. 10 b och c §§ ML

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

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

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

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

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

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

Gemenskapsinterna förvärv

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

4.5 Skattskyldighetens inträde

NÄR
1 kap. 3 § ML

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

4.5.1 Vara

1 kap. 3 § 1 st. ML

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

Leveransbegreppet
1 kap. 3 § 2 st. ML

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

I sjätte direktivets mening 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. På motsvarande sätt får leverans av en vara i ML:s mening normalt anses ha skett när rätten att såsom ägare förfoga över varan övergått från säljaren till köparen.

I normalfallet kan rätten att såsom ägare förfoga över varan anses övergå då säljaren enligt försäljningsvillkoren har fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan.

Skattskyldighetens inträde vid avsändande mot postförskott och efterkrav är särskilt reglerat i 1 kap. 3 § 2 st. ML. Skattskyldigheten inträder då vid avsändandet.

Köplagen

Vid bedömningen av vid vilken tidpunkt en vara ska anses levererad enligt ML kan ledning hämtas från köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser. Det är då den tidpunkt när

en vara ska anses avlämnad enligt KöpL som kan tjäna till ledning.

KöpL:s avlämnande Risken/faran för godset

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

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

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

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

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

sker avlämnandet. Ombesörjer säljaren själv transporten sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.

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

I bilaga 11 återfinns exempel på vanliga leveransklausuler.

Leverans, sammanfattning

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en bedömning göras av när rätten att såsom ägare förfoga över varan övergått från säljaren till köparen. Ledning kan då hämtas från när en vara enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) kan den tidpunkt då risken för varan enligt dessa övergår till köparen tjäna som ledning för när en vara ska anses levererad enligt ML. Nedan återfinns ett exempel på när varor civilrättsligt ska anses avlämnade.

Exempel

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

I och med att faran övergått anses varan, genom respektive leveransklausul, civilrättsligt sett som levererad. Detta överensstämmer med KöpL:s synsätt. Enligt 7 § 2 st. KöpL ska vid distansköp varan anses

avlämnad (levererad) när den överlämnas till självständig transportör, dvs. det svenska rederiet. Hade varorna transporterats med självständig fraktförare till rysk hamn hade varorna enligt KöpL ansetts avlämnade (levererade) när de överlämnats till den fraktförare som åtagit sig transporten till den ryska hamnen.

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

Lösöreköp

Så kallade lösöreköp enligt lag (1845:50 s. 1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva innebär att säljaren vidtar vissa publiceringsåtgärder i stället för att varan traderas (överlämnas). Detta innebär att publiceringsåtgärden har ersatt leveransen. I flertalet fall fungerar dock lösöreköp som en pantsättning. Ett s.k. lösöreköp medför därför inte i alla sammanhang att en leverans enligt ML kan anses ha skett.

Auktion

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

Fakturering i utländsk valuta

Avseende fakturering i utländsk valuta se avsnitt 12.9.2 om växlingsvinster och avsnitt 17.6 om utländsk valuta.

4.5.2 Tjänst

1 kap. 3 § ML

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

Tjänst med utsträckning i tiden

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

Patent

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

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

Byggkonsult-uppdrag

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

Auktion

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

Leasingavtal

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

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

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

4.5.3 Förskott och a conto-betalningar

1 kap. 3 § 1 st. ML

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

Stoppregel
1 kap. 3 § 3 st. ML

En förutsättning för ovannämnda skattskyldighet är att omsättningen är skattepliktig när förskottet erhålls. Om så inte är fallet gäller således huvudregeln, nämligen att skattskyldig-

heten inträder när den beställda varan levereras eller den beställda tjänsten tillhandahålls.

Transaktioner med nya medlemsstater

Förskottsbetalningar kan även förekomma i affärstransaktioner med ett land som vid tidpunkten för förskottsbetalningen inte tillhör EG, men som gör det vid tillhandahållandet. Om förskottet ska beskattas när det erhålls är beroende av vilket slag av transaktion förskottet avser. 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 EG-länder ska beskattas för dessa enligt den s.k. marginalmetoden. Resorna anses omsatta inom landet. Motsvarande resor till tredje land anses omsatta utomlands. En resetjänst till ett land som inte tillhör EG när resenären lämnar en delbetalning i samband med bokningen men som gör det när resenären genomför resan är således omsatt inom landet. Eftersom förskottet avser ett tillhandahållande som utgör omsättning inom landet ska även detta beskattas. Skattskyldigheten inträder när ersättningen erhålls.

Om ett förskott i stället betalas från Sverige i samband med ett varuinköp från ett land som på motsvarande sätt tillhör EG först vid leveranstillfället, uppkommer ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) då förvärvet genomförs, dvs. då varan levererats. Det innebär att beskattning av förskottet inte ska ske när det erläggs. Jfr avsnitt 10.4.4.1. 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.

Om ett förskott betalas före den 1 maj 2004 medan varan levereras från Sverige till en skattskyldig kund i en ny medlemsstat den 1 maj eller senare kan omsättningen undantas från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML. Undantaget gäller även det eventuella förskottet. Leveransen av varan ska då redovisas i den ordning som normalt gäller för sådana leveranser till annat EG-land.

Byggbranschen

För byggbranschen gäller särskilda regler för när redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträder vid a conto-betalningar, se avsnitt 18.4.3. Skattskyldigheten för sådana a conto-betal-

ningar inträder dock vid samma tidpunkt som för övriga förskott och a conton.

Lokalhyror

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

4.5.4 Avverkningsrätt till skog

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

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

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

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

5 Skatteplikt

5.1 Allmänt

Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Import eller gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor är skattepliktiga om motsvarande omsättning skulle ha varit det. Vad som är omsättning och import framgår av 2 kap. ML och vad som är ett GIF framgår av 2 a kap. ML, se avsnitt 7 respektive 10.

5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

Generell skatteplikt

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

Vara

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

Fastighet

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

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

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

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

Tjänst

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.

Aktie, presentkort m.m.

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

Uthyrning av arbetskraft

Omsättning som avser uthyrning av arbetskraft är skattepliktig.

6 Undantag från skatteplikt

6.1 Allmänt

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

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

- Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder, avsnitt 6.19.
- Undantag för viss omsättning i samband med import, avsnitt 6.20.

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

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

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

6.2 Undantag på fastighetsområdet

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

ML:s regler inom fastighetsområdet behandlas i avsnitt 20.

Vad som förstås med fastighet i ML:s mening behandlas i avsnitt 19.3.

6.3 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 26.

6.4 Undantag för utbildning

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

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

6.5 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 moms, s.k. kvalificerat undantag. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

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

6.6 Undantag för försäkringstjänster

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

Undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster är i vissa fall ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att återbetal-

ningsrätt för ingående moms kan föreligga i vissa fall. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

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

6.7 Undantag för investeringsguld

Handel med investeringsguld undantas från momsbeskattning.

Sjätte direktivet

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

Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Anledningen till de nu införda reglerna är dels att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som råder mellan medlemsländerna på grund av skillnader i beskattningen och dels att söka förhindra bedrägerier med guld. Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga skattskyldigheten är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till moms eller ska vara registrerad till moms som en följd av transaktionen. Det innebär att det i sådana fall alltid är köparen som redovisar den utgående momsen för transaktionen. Säljaren redovisar i sin deklaration endast den skattepliktiga omsättningen. Hur redovisning ska ske i skattedeklarationen framgår av bilaga 5 i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555).

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

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

Definition av investeringsguld

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

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

2. guldmynt som

- har en finhalt av minst 900 tusendelar,
- är präglade efter år 1800,
- är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och
- normalt säljs till ett pris som inte överstiger det öppna marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

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

Av lagrummet framgår att guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs före den 1 december varje år i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under det år förteckningen gäller. Det framgår vidare att sådana guldmynt inte ska anses omsatta på grund av det numismatiska värdet. En fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investeringsguld under år 2005 har publicerats i Europeiska gemenskapens officiella tidning C-serien nr 285 den 23 november 2004.

Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för omsättning av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller sjätte direktivets kriterier för investeringsguld, prop. 1998/99:69 s. 19. Skatteverket har i SKVFS 2004:19 lämnat föreskrifter om vilka guldmynt som ska anses som investeringsguld. I skrivelse 2004-04-22, dnr 130 312808-04/1152, meddelar Skatteverket sin uppfattning att de svenska guldmynten i valörerna 10 och 20 kr uppfyller kriterierna för investeringsguld enligt 1 kap. 18 § ML.

Frivillig skattskyldighet

Skattefriheten för transaktioner med investeringsguld är som huvudregel inte förenad med någon återbetalningsrätt av ingående moms. För att undvika s.k. kumulativa effekter har därför, i 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML, införts en möjlighet för vissa näringsidkare att bli frivilligt skattskyldiga för en sådan omsättning till en annan näringsidkare. Detta gäller för säljare som framställer investeringsguld, omvandlar guld till investeringsguld eller för säljare som i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriändamål.

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

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

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

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

Omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld

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

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till moms i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Bestämmelser om sådan omvänd skattskyldighet finns i 1 kap. 2 § 4 a p. ML (se även prop. 1998/99:69 s. 30). Av 3 kap. 1 § 1 st. 2–5 p. SBL framgår vem som ska vara registrerad till moms. Registreringsskyldighet omfattar även de näringsidkare som inte är skattskyldiga vid försäljning av investeringsguld men som har en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 c och 11 d §§, se 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL. Näringsidkare som inte är skattskyldiga till moms och som inte heller har rätt till återbetalning av ingående moms, t.ex. tandtekniker som köper investeringsguld för förbrukning i verksamheten, omfattas därmed inte av den omvända skattskyldigheten.

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

medför skattskyldighet har köparen samtidigt rätt att göra avdrag för förvärvsskatten såsom ingående moms i enlighet med allmänna bestämmelser.

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

Omvänd skattskyldighet vid förvärv av guldmaterial m.m.

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare gäller omvänd skattskyldighet, enligt 1 kap. 2 § 4 a p. ML, även vid förvärv av guldmaterial eller halvfärdiga produkter som inte uppfyller definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § ML och som har en finhalt av minst 325 tusendelar. Försäljning av sådant guld är inte en från skatteplikt undantagen omsättning. Samma förutsättningar gäller som för omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, dvs. att köparen antingen är registrerad till moms i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Se ovan vad som sägs om omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld.

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

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

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

Rätt till återbetalning

Rätt till återbetalning av ingående moms vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger i vissa fall, t.ex. för varor och tjänster som avser framställningen. Rätten till återbetalning förutsätter att guldet faktiskt säljs vidare som investeringsguld. Reglerna härom finns i 10 kap. 11 c–11 d §§ ML.

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

– förvärv av investeringsguld, dvs. i de fall guldet köpts av någon som är frivilligt skattskyldig (10 kap. 11 c § 1 p. ML),

– förvärv och import av sådant annat guld än investeringsguld som krävts för framställningen av investeringsguldet (10 kap. 11 c § 2 p. ML), eller

– förvärv av bearbetningstjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt av guld (inbegripet investeringsguld), dvs. arbete på guld som ska förvandlas till investeringsguld eller på investeringsguld (10 kap. 11 c § 3 p. ML), även ingående moms hänförlig till stämpling omfattas av denna punkt.

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

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

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

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

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

Metallkonto Byte av guld mot guld sker inom guldbranschen via s.k. metallkonto. Metallkonto är normalt ett viktkonto och inte ett värdekonto. Bytet går till så att ett företag lämnar in guldskrot till sin guldleverantör. Leverantören affinerar skrotet och sätter

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

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

Byte

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

ML:s regler om vinstmarginalbeskattning behandlas i avsnitt 34.

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

Fakturakrav vid frivillig skattskyldighet

Den som valt att vara skattskyldig för transaktionen var före den 1 januari 2004 skyldig att ange detta i fakturan genom en hänvisning till tillämpligt lagrum i ML, dvs. 3 kap. 10 b § eller 10 c § ML. Från och med den 1 januari 2004 har denna skyldighet slopats genom att 11 kap. 5 b § ML har upphört att gälla. För den som valt att vara skattskyldig gäller dock enligt 11 kap. 8 § 3 p. ML att fakturan ska innehålla säljarens registreringsnummer till moms. Om omvänd skattskyldighet föreligger för köparen ska, enligt 11 kap. 8 § 11 p. ML, även detta framgå av fakturan genom hänvisning till tillämpligt

lagrum i ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML), till relevant artikel i sjätte direktivet (26b F) eller till annan uppgift om att köparen är skyldig att redovisa momsen. Av prop. 2003/04:26 s. 74 framgår att om det sistnämnda alternativet används så ska uppgiften om att köparen är skyldig att betala momsen tydligt framgå av fakturan.

Fakturakrav då omsättningen inte är skattepliktig

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

Se vidare om de nya faktureringsreglerna i avsnitt 17.

Identitetskontroll

I 14 kap. 1 a § SBL finns en särskild skyldighet att identifiera kunden vid transaktioner med investeringsguld som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kr eller mer. Detsamma gäller om transaktionen understiger 10 000 kr men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst 10 000 kr. Säljaren ska föra anteckningar om identitetskontrollen. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar, enligt 14 kap. 1 a § SBL, närmare föreskrifter om anteckningsskyldigheten. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import.

Handel mellan EU-länder

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

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

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

6.8 Undantag inom kulturområdet

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

ML:s regler inom kulturområdet behandlas i avsnitt 30.

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.

Kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

6.9 Undantag inom idrottsområdet

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

ML:s regler inom idrottsområdet behandlas i avsnitt 28.

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 inkomsten medför skattefrihet enligt 7 kap. 7 § IL.

6.10 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 moms enligt 10 kap. 9–13 §§ 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 31.

6.11 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 25.

6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster

6.12.1 Sedlar och mynt

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 23 § 1 p. ML omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel. Omsättning av samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde är dock inte undantagen från skatteplikt. Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande. Så kallade lokalmynt, som under en begränsad tid kan användas som betalningsmedel på utgivningsorten, är inte undantagna från skatteplikt. Se vidare avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattning.

Sjätte direktivet

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

6.12.2 Läkemedel

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning 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).

Recept

Då undantaget från skatteplikt infördes definierades recept i Medicinalstyrelsens föreskrifter som en skriftlig eller per tele-

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

Sjukhus

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

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

a. allmänt sjukhus,

b. privat sjukhus,

c. vårdcentral,

d. företagsläkare,

e. privatläkare,

f. husläkare.

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

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

SRN gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

> ”Enligt 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning finnas sjukhus. Vård som ges

> under sådan intagning benämns sluten vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen vård. Varken enligt denna eller annan bestämmelse eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 p. ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare."

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

Sjätte direktivet

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

6.12.3 Organ, blod m.m.

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.

Sjätte direktivet

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

6.12.4 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 moms vid inköp för verksamheten, trots att utgående moms inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

6.12.5 Lotterier, spel m.m.

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel undantas enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML från skatteplikt. Departementschefen har i prop. 1989/90:111 s. 200 uttalat att med lotterier ska förstås detsamma som i lotterilagen (1982:1011).

Lotterilagen (1982:1011) har fr.o.m. 1 januari 1995 ersatts av lotterilag (1994:1000), i det följande benämnd lotterilagen.

Lotterilagen

Enligt 3 § lotterilagen hänförs till lotterier

1. lottning, gissning, vadhållning och liknande förfaranden,

2. marknads- och tivolinöjen,

3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel,

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

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

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

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

Sjätte direktivet

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

Spel på spelautomater (enarmade banditer)

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

Olagligt hasardspel

I målet fann EG-domstolen att olagligt anordnande av hasardspel omfattas av tillämpningsområdet för det sjätte direktivet och att artikel13 B f i direktivet ska tolkas så att en medlemsstat inte kan belägga olaglig verksamhet med moms då motsvarande laglig verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt.

Spel anordnat i enkelt bolag

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

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

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

Spelverksamhet

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

Jack Vegas

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

6.12.6 Gravskötsel

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

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

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

Sjätte direktivet

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

6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank

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 moms vid inköp för verksam-

heten, trots att utgående moms inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

Sjätte direktivet

Undantaget motsvaras av artikel 15.11 i sjätte direktivet.

Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 6.7.

6.13 Undantag för vissa interna tjänster

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.

Sjätte direktivet

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

I EG-domen 348/87, SUFA, uttalar sig domstolen om räckvidden av begreppet fristående grupper enligt artikel 13 A 1 f.

Artikel 13 A 1 f 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 artikel 13 A 1 f i nämnda direktiv 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 35.3.

Kanslisamverkan mellan fackförbund

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

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

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

Fristående grupp

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

Tjänster som tillhandahålls ”inom” fristående grupper

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs ”inom” fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det 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 tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs ”av” fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som 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.”

6.14 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 moms skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en undantagsregel fanns. Denna undantagsregel finns i 3 kap. 24 § ML.

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

Reglerna för undantaget behandlas i avsnitt 36.

6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet

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

6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar

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.

6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster

Representation

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 27 § ML uttag av varor för representationsändamål under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringarna enligt 16 kap. 2 § IL. Jfr avsnitt 15.2.10.3, avdrag för representationskostnader.

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 6 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Jämför avsnitt 19.7 beträffande fastighetsförvaltning.

6.18 Undantag för viss import

3 kap. 30 § 1 st. ML

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

3 kap. 30 § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 10.2.2.3.

3 kap. 30 § 3 st. ML

Från skatteplikt undantas fr.o.m. den 1 januari 2005 (SFS 2004:1155) import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.

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

3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige. Se avsnitt 10.3.2.

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 10.3.3.

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 moms för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 39.

3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML

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

3 kap. 30 a § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, även om köparen inte är registrerad till moms. Se avsnitt 10.3.4.

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 moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se avsnitt 39. Vad som avses med EU:s institutioner och organ framgår av bilaga 10.

3 kap. 30 a § 4 st. ML

Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EG-land som jämställs med omsättning enligt i 2 kap. 1 § 2 st. ML. Undantaget gäller om förhållandena är sådana som anges i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 eller 2 eller i 2 st. ML. Se avsnitt 10.4.3.

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 10.5.3.

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 10.4.5.

3 kap. 30 d § 2 st. ML Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländska beskickningar m.m. och medlemmar av diplomatisk personal vid utländsk beskickning m.m. om rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se avsnitt 39.

3 kap. 30 e § ML Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.

3 kap. 30 f § ML Från skatteplikt undantas GIF av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EG-land. Se avsnitt 34.

3 kap. 30 g § ML Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning.

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

3 kap. 31 § ML Från skatteplikt undantas fr.o.m. den 1 januari 2005 (SFS 2004:1155) 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 fr.o.m. 1 januari 2005 (SFS 2004:1155) 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.

6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import

3 kap. 32 § ML

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

7 Omsättning

7.1 Allmänt

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 uttas.

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

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

Vidarefakturering eller kostnads-fördelning

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

skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

RSV har i skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120, uttalat att för en eventuell avdragsrätt ska kunna utnyttjas i dessa situationer ska förvärvaren, i exemplet ovan koncernbolaget, med objektiva omständigheter kunna styrka att förvärvet gjorts i syfte att användas för skattepliktiga omsättningar inom ramen för bolagets yrkesmässiga verksamhet.

Sjätte direktivet

Reglerna om omsättning motsvarar artikel 2 respektive artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet. I artikel 2 anges att moms ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. Artikel 5 behandlar leverans av varor och artikel 6 tillhandahållande av tjänster.

Mot ersättning

I domen 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 inte av momssystemets tillämpningsområde. Den som tillhandahåller sådana tjänsterna kan i stället jämföras med en slutkonsument eftersom han befinner sig i slutet av produktions- och distributionskedjan.

Subjektivt värde

I domen C-258/95, Fillibeck, konstaterade EG-domstolen 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.

7.2 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 sjätte direktivet finns i artikel 5.1 av vilken framgår att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. 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 i sjätte direktivet att leverans av varor ska ske mot vederlag.

En omsättning förutsätter att ett köp eller byte kommit till stånd. Däremot krävs det nödvändigtvis inte att en leverans

eller därmed jämförlig åtgärd har skett. För att skattskyldighet ska inträda enligt 1 kap. 3 § ML krävs emellertid att leverans eller därmed jämförlig åtgärd ägt rum eller att betalning dessförinnan har erhållits. Bestämmelserna i 2 kap. ML reglerar således vad som ska beskattas, medan bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar när beskattning ska ske. Se avsnitt 4.5 angående skattskyldighetens inträde.

Rätten att förfoga över egendom

EG-domstolen har i domen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkterna 7 och 9, tolkat begreppet ”leverans av varor” i artikel 5.1 i sjätte direktivet. 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 5.1 i sjätte direktivet.

I EG-domen C-185/01, Auto Lease Holland, uttalade domstolen att artikel 5.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn för dennes räkning. I punkt 34 sägs att leasetagaren har rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottar nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och leasegivaren har inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet ska användas.

Civilrätt

Vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen kan viss ledning hämtas från civilrätten vad gäller äganderättens övergång. Äganderätt kan definieras endast negativt, dvs. äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar

följer av lag eller av avtal som han själv ingått. Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningsköp i enlighet med konsumentkreditlagen (1992:830), där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir.

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 leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att det köpande bolaget skulle anses som ägare och att överlåtelsen utgjorde omsättning i ML:s mening. Frågan om leverans har skett skulle enligt KR:s mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

”Inbyten”/köp och försäljning

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

Leverans av vara eller tjänst?

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

Förlust av kontanta medel

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

Försäkrings-ersättning

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

Om skadan har vållats av annan än den skattskyldige själv, och ersättning uppbärs från den vållande eller hans försäkringsgivare, är ersättningen inte skattepliktig för den skadelidande. Endast om den skadevållande eller hans försäkringsgivare som ett led i skaderegleringen övertar den skadade egendomen, föreligger en omsättning för vilken skattskyldighet kan uppkomma. Detta gäller under förutsättning att den skadade egendomen inte direkt efter övertagandet kasseras av den som övertar egendomen. I ett sådant fall bör en omsättning inte anses föreligga.

Köp och försäljning av vara momentant

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180. Det bör här noteras att detta mål gällde köp och försäljning av vara som sker momentant vilket det inte var fråga om i EG-domstolens dom C-185/01, Auto Lease Holland. Målen gällde också olika avtalssituationer.

7.3 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 sjätte direktivet finns i artikel 6.1 av vilken bl.a. framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den

betydelse som avses i artikel 5. I artikel 2.1 i sjätte direktivet regleras att tillhandahållande av tjänster ska ske mot vederlag.

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

Direkt samband EG-domstolen uttalade i domen 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 domen C-16/93, Tolsma, att den ersättning som en gatumusikant erhåller av förbipasserande inte utgör tillhandahållande av tjänst mot vederlag enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet. 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
Dickspengar 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 32.1.

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 enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet. 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 organisationens 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. Därmed ansågs artikel 2.1 i sjätte direktivet inte vara tillämplig.

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.

Utdelningar

EG-domstolen fann i domarna 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 domen 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 den samma 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.

Rättsligt förhållande

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.

Arbetsbeting

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

Kuponghäften – rabattkuponger

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

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

tillhandahåller. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Beträffande inlösen av rabattkuponger se avsnitt 12.5. rabatter m.m.

Överlåtelse av utgivningsbevis

SRN har i förhandsbesked uttalat att en överlåtelse av ett utgivningsbevis utgjorde omsättning av en tjänst. Enligt ansökan överlät ett bolag ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, 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. RR fastställde i dom 2000-04-11, RÅ 2000 not. 61, förhandsbeskedet.

S.k. lease-lease-back transaktion

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

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

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

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

RR har i dom 2000-11-10, RÅ 2000 not. 172, till skillnad från SRN, funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening och återförvisat 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 2000-05-30 har SRN uttalat att den vinstutdelning ett aktiebolag uppbar genom att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare, inte utgjorde omsättning. RR har i RÅ 2001 ref. 60 (inkluderar mervärdesskattemål med mål nr 4453-2000), rörande det sistnämnda förhandsbeskedet anslutit sig till SRN:s bedömning och fastställt detta. Se vidare avsnitt 9.3. Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (förhandsbesked 2000-01-17). Samma bedömning gjorde SRN i förhandsbesked 2003-04-24, 2003-09-29 (fastställt av RR i dom 2005-02-17, mål nr 7395-03) samt i två förhandsbesked 2004-02-10. I ett förhandsbesked, 2002-04-12, som anknyter till de ovan nämnda har delägarbolags avdragsrätt prövats. Bolaget är inte berättigat till avdrag för ingående moms som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader som avser bolagets deltagande i förvaltningen av ett kommanditbolag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2004-01-28, RÅ 2004 not. 6, se avsnitt 15.1.2.

Konsortium

I EG-domen 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.

Inträde i bolag mot kontantinsats

I EG-domen C-442/01, KapHag, var det fråga om ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolaget skulder, tillhandahåller en tjänst mot vederlag enligt artikel 2.1

i sjätte direktivet, 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. Därmed ansågs artikel 2.1 inte vara tillämplig.

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.

Avträdesersättning

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

7.4 Bidragsfinansierad verksamhet

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

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

Samaktivitetsbidrag
Reklambidrag

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

Omsättning eller ej?

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

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är

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

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

inte rättsläget vad avser momsen. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall.

Bidrag 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 12.2.

Bidrag från EU:s strukturfonder

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

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

> ”Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f).
>
> Av det anförda följer att såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för att dessa åtgärder ska komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga

> vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som ska tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsätts för att en omsättning ska anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kunna kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare – en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågavarande bidragen – eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte 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. Domen har överklagats till RR.

Miljöstöd

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

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

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär 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 moms 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 anser i en skrivelse 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, att bidrag som Jordbruksverket (SJV) betalar ut inom kompetensutvecklingen av lantbrukare inom miljöområdet (KULM) samt inom biodlingsområdet inte utgör omsättning av varor eller 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 12.2).

Biblioteks-ersättning

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

Filmstöd

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

Forskningsbidrag anslag

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

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

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

Uppburna anslag

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

Bidrag till interregional persontrafik

RSV har i skrivelse 2003-10-24, dnr 4831-03/120, besvarat en fråga från Rikstrafiken om det stöd som lämnas för interregional persontrafik ska medföra att de trafikoperatörer eller trafikhuvudmän som erhåller utbetalningarna ska betala moms på beloppet. RSV ansåg att Rikstrafikens utbetalningar

till trafikoperatörer varken är direkt kopplade till priset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga moms med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken.

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.

Personalservering

En utomstående entreprenör som driver personalservering får kontant ersättning från personalens arbetsgivare. I ett förhandsbesked år 1993 ansåg SRN att ersättningen ska anses utgöra vederlag för tillhandahållna serveringstjänster och därför ingå i beskattningsvärdet för serveringstjänsterna hos entreprenören. Detta ska gälla oavsett om ersättningen är avsedd att täcka entreprenörens underskott eller utgår med visst belopp per såld lunchkupong. Se vidare avsnitt 32.4.

Bidrag för annonsering m.m.

SRN har i förhandsbesked 2001-05-28 bedömt om bidrag till annonser och olika arrangemang samt bidrag för sponsring av lokal idrottsförening som en företagarförening erhåller från ett fastighetsbolag utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. SRN har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EG-domstolens domar 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. RR har 2003-03-13 fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2003 ref. 25.

Överföring av medel till medlemsförbund

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

Avdragsrätt

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

7.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter

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

Transiteringsavgift

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

Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift

Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift 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 moms. Om abonnenten däremot själv beställer av- eller återkoppling av elkraft anses tillhandahållandet utgöra en tjänst. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt.

Statliga skatter och avgifter

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

Tilläggsavgift, m.m.

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

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

7.6 Uttag av varor och tjänster

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

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

inkomsttaxeringen är beskattningsunderlaget inte kopplat till marknadsvärdet.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i 2 och 7 kap. ML om uttag motsvarar artiklarna 5.6 och 6.2 och 3 samt 11 A 1 i sjätte direktivet. EG-domstolen har bl.a. i följande domar tolkat bestämmelserna om uttag; C-48/97, Kuwait Petroleum punkt 21, 50/88, Kuhne, C-193/91, Mohsche, C-230/94, Enkler, C-415/98, Bakcsi samt C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein.

EG-domstolen har 2005-01-20 i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet 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.

7.6.1 Uttag av varor

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående moms 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.

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 att den som är skattskyldig

- tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
- överlåter en vara till någon annan utan ersättning,
- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tillgodogöra sig en vara

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten (2 kap. 2 § 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.)

Representation

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

Eget bränsle

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

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

Överföring av vara

Uttag av vara anses föreligga när en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (2 kap. 2 § 3 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 verksamheter. Jfr 1 kap. 7 § ML.

Successiv överföring

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

7.6.2 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.

7.6.2.1 Tjänster i allmänhet

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning

- åt sig själv eller sin personal för privat ändamål, eller

– för annat rörelsefrämmande ändamål.

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.

Användande av tillgångar

Med uttag av tjänst förstås dessutom enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

– privat ändamål, eller

– för annat rörelsefrämmande ändamål.

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

EG-domstolen uttalade i domen C-193/91, Mohsche, att vid tillämpningen av artikel 6.2 a i sjätte direktivet ska ”användning av varor” tolkas strikt. Detta innebär att användning av varor endast avser den faktiska användningen av varorna i fråga. För det fall underordnade tjänster till användningen tillhandahålls som inte medför avdragsrätt för ingående moms ska dessa tjänster inte beaktas vid tillämpningen av artikel 6.2 a.

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-domstolen uttalade att syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. 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 tillgångar

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

Personbil eller motorcykel

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

Ringa värde

Inte heller föreligger en uttagssituation 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.

7.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- Egenregiverksamhet, och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 150 000 kr.

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 byggnadsentreprenader åt andra.

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 byggnadsverksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna.

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

8 Yrkesmässig verksamhet

8.1 Allmänt

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

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

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

8.2 Ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet

Tolkning enligt sjätte direktivet

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 i ljuset av artikel 4 i sjätte direktivet, dvs. utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme. Om detta tolkningsutrymme inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa artikel 4.1 i sjätte direktivet kan s.k. direkt effekt tillämpas.

I artikel 4.1 i sjätte direktivet uttrycks att med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Av punkt 2 framgår att de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 ska omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att

fortlöpande vinna intäkter därav ska likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. Av artikel 4.4 första stycket framgår att användningen av uttrycket självständigt i artikel 4.1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Begreppet skattskyldig person i sjätte direktivet har en vid innebörd. I C-186/89, Van Tiem, har dock konstaterats att det är verksamheter av ekonomisk art som kan omfattas av denna bestämmelse.

Kriterierna för om någon är en skattskyldig person är således att någon form av ekonomisk verksamhet ska bedrivas och att detta ska ske självständigt. Att syftet med eller resultatet av den ekonomiska verksamheten saknar betydelse är snarast att betrakta som ett förtydligande. 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 moms innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen, punkt 24, anges att avsikten att man ska påbörja verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter.

Objektiva omständigheter

EG-domstolen har i målet C-230/94, 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 sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. 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 moms, 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.

Bidragsfinansierad verksamhet

I en annan dom 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 7.

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 skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Bolaget hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående moms 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 skattskyldig person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående moms som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EG inte förelåg.

Även i målet C-77/01, EDM, har ekonomisk verksamhet behandlats i samband med kapitalförvaltning. Där konstaterar EG-domstolen att verksamhet som endast består i försäljning av aktier och andar värdepapper såsom andelar i investeringsfonder inte 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 punkt 46–47, C-369/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 40, C-400/98, Breitsohl punkt 34 och C-97/90, Lennartz punkt 21. Se även under avsnitt 16.4. Fler omständigheter som kan tas i beaktande vid bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger finns under avsnitt 8.3.2 i samband med genomgång av hobby.

8.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML

8.3.1 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 § IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning.

Närings-verksamhet

Enligt huvudregeln i ML är det avgörande för yrkesmässigheten om inkomsten utgör näringsverksamhet. Verksamhet som är hänförlig till inkomstslaget kapital eller tjänst är således inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

Vad gäller de olika rörelsekriterierna 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 § 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.

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 ML, en s.k. kompletteringsregel, se vidare avsnitt 8.3.2.

Direkt effekt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, framgår att artikel 4.1 i sjätte direktivet ska ha företräde före 4 kap. 1 § 1 p. ML, direkt effekt, om tillämpningen av artikel 4.1 i sjätte direktivet är till fördel för den enskilde. För det fall att artikel 4.1 i sjätte direktivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas.

8.3.2 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. Regeln gäller inte enbart för verksamhet som bedrivs av privatpersoner utan kan även bli tillämplig på verksamhet som bedrivs av exempelvis ideella föreningar (som ej anses allmännyttiga), stiftelser m.m.

Bestämmelsen om näringsliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet. Frågan är då hur denna utvidgning ska tolkas.

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 4.1 i sjätte direktivet, dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger.

I artikel 4.2 i sjätte direktivet finns en uppräkning till när ekonomisk verksamhet föreligger. Av första meningen i denna artikel 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 artikel 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 en hobbyidkare är yrkesmässig enligt ML (näringsliknande former) genom EG-konform tolkning eller, när den enskilde begär det, bedriver ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet (direkt effekt). Denna verksamhet 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, vad avser producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster i första meningen i artikel 4.2, utan det ska vara fråga om verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. När det gäller andra meningen i artikel 4.2 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 momsregistrering 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 29), fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet. En prövning ska dock göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

8.3.3 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.

Vidare ska artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet beaktas vid denna prövning. I sistnämnda punkt anges att användningen av uttrycket självständigt i punkt 4.1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

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.

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 fastslog i 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.

I RÅ 1992 ref. 62 konstaterade RR 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 moms 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.

F-skatt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, framgår att skillnaden mellan momsregistrering och tilldelning av F-skattsedel är att det räcker med en avsikt att bedriva näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel men för momsregistrering 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 momsregistrering avslås (avsikten har inte kunnat styrkas genom objektiva omständigheter).

8.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet

Näringsfastighet

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1994 not. 302, ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet. RR har också i RÅ 2003 ref. 80 funnit att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående var yrkesmässig enligt ML.

Stiftelse utan vinstsyfte

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

Fackförbund m.m.

SRN har i förhandsbesked 1999-04-29 ansett att ett fackförbund som med egen anställd personal genom ett samverkansavtal tillhandahöll två andra förbund bl.a. kanslitjänster omsatte skattepliktiga tjänster i yrkesmässig verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades. RR fann i RÅ 2001 not. 34 att verksamheten var yrkesmässig enligt ML, men att vissa tjänster som kunde betecknas som förhandlingstjänster var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML (se vidare avsnitt 6.13).

RR har i RÅ 1997 ref. 16 funnit att verksamhet med ackordskontroll/ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML. Av RSV skrivelse 1998-07-06, dnr 6219-98/900, framgår att motsvarande synsätt bör tillämpas när ett fackförbund fakturerar administrativa tjänster åt A-kassa. EG-domstolen har i målet C-149/97, The Institute

of the Motor Industry, tagit ställning i frågan om vad som krävs för att en organisation ska anses vara en facklig organisation i enlighet med artikel 13 A 1 l i sjätte direktivet.

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

RR ansåg i RÅ 2001 ref. 15 att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML.

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 sjätte direktivet bedrivits.

KR i Göteborg har 2003-10-08, mål nr 5817–5825-01, ansett att artikel 4 i sjätte direktivet har direkt effekt. KR anger 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.

8.3.5 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.”

I sjätte direktivet används på ställen motsvarande dem där näringsidkare används enligt ovan i ML begreppet skattskyldig person (taxable person). RSV har i en skrivelse 2003-11-13, dnr 8448-02/120, redogjort för de kriterier som bör tillämpas i fråga om begreppet näringsidkare vid juridiska personers förvärv från utlandet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML och artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Vidare har Skatteverket i skrivelse 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, under fråga 1 tagit upp hur begreppet näringsidkare ska tolkas. Där anges att med näringsidkare avses en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av närings-verksamhet. Begreppet ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.

8.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

8.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet

8.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter

Vissa tillhanda-hållanden 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 4 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 skogs-produkterna kan betraktas antingen som inkomst av närings-

verksamhet eller som inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet ska valet av inkomstslag vid inkomsttaxeringen således inte ha någon betydelse för momsbeskattningen.

8.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet

Vissa tillhanda-hållanden 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. Som privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL räknas bl.a. småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad.

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

Till privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL räknas s.k. äkta bostadsföretag. Härmed avses bostadsaktiebolag, bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar i den omfattning som framgår av 2 kap. 17 § IL. 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 inkomsttaxeringen eller hänförs till inkomst av kapital.

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

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna 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.

8.4.1.3 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 moms enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § ML. Detsamma gäller vid uthyrning till staten eller en kommun eller ett kommunalförbund, även om uthyrningen då sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Skattskyldighet föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

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

8.4.2 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 artikel 4 i sjätte direktivet om ekonomisk verksamhet föreligger görs också här.

I övrigt hänvisas till avsnitt 40 angående utländska företagare.

8.4.3 Stat och kommun

Konkurrens-neutral

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

Staten ett skattesubjekt

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

Yrkesmässighet för stat 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.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

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

Sjätte direktivet

Av artikel 4.5 i sjätte direktivet framgår att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte ska anses som skattskyldiga när det gäller verksamhet 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 genomför sådana verksamheter eller transaktioner, ska de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

I Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, behandlas undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § ML. Där anges att undantaget från yrkesmässighet avseende offentligrättsliga organ i ML i stort stämmer överens med sjätte direktivet. Detta med hänsyn till den frihet medlemsländerna har när det gäller vilka subjekt som ska omfattas av undantaget från yrkesmässighet.

Två rekvisit uppfyllda för undantag

Av EG-domstolens mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkterna 20 och 21, framgår att artikel 4.5 i sjätte direktivet 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.

8.4.3.1 Myndighetsutövning

Myndighetsutövning

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.

RR har i RÅ 2003 ref. 99 förklarat 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.

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.

Led i myndighetsutövning

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

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

Av skrivelsen framgår bl.a. att statens försäljning av en vara där äganderätten övergått till staten, kan ses som ett privaträttsligt avtal med köparen och att det därvid inte spelar någon roll vilken myndighetsutövning som kan ha legat till grund för statens övertagande av varan. Sådana försäljningar sker i yrkesmässig verksamhet och omsättningen är skattepliktig. Om polismyndigheten däremot säljer en vara och köpesumman redovisas till ägaren efter eventuella avdrag för kostnader får försäljningen anses som ett led i myndighetsutövning. För polismyndigheten föreligger då inte skatt-

skyldighet för omsättningen av varan. Varans ägare kan däremot beroende på om varan tillhör en verksamhet som denne bedriver vara skattskyldig för en sådan omsättning.

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

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

Ansöknings-avgifter

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

Kopior och avskrifter m.m.

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

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

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

Avgifter för varor och tjänster

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

Annan myndighet än beslutsmyndigheten

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

Arkeologiska undersökningar

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

Karantänsveterinärer

Skatteverket har i en skrivelse 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, ansett att Jordbruksverkets tillhandahållande av tjänster som utförs av karantänsveterinärer utgör sådant tillhandahållande som utgör myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässigt.

8.4.3.2 Offentligrättsliga organ

Av artikel 4.5 i sjätte direktivet 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 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 4.5 i sjätte direktivet.

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.

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 enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet när denna verksamhet delegerats till privata företag.

RSV har i en skrivelse 1999-06-30, dnr 6432-99/100, uttalat sig i frågan om tillämpning av undantaget från yrkesmässig verksamhet vid tillhandahållande av arkeologiska utgrävningar. Där anges att undantaget från yrkesmässighet i enlighet med RÅ 1993 ref. 38 är tillämpligt då utgrävningen beslutas av länsstyrelsen och utförs av annan myndighet, men att det inte är tillämpligt i det fall utgrävningen beslutas av länsstyrelsen, men utförs av ett privaträttsligt subjekt t.ex. en stiftelse eller ett aktiebolag.

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet regleras i lagen (1981:1363) om notarius publicus och förordningen (1983:327) om notarius

publicus. Det är här fråga om sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet (jfr RSV:s skrivelse 1991-01-31, dnr 2962-91/D29).

8.4.3.3 Konkurrensbegränsningskrav enligt sjätte direktivet

Konkurrens-villkoret saknas i ML

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, framgår att den del som avviker, vad gäller undantaget från yrkesmässighet för offentligrättsliga organ, mellan ML och sjätte direktivet är konkurrensvillkoret som finns med i sjätte direktivet. Denna begränsning i undantaget finns inte i den svenska lagstiftningen. RR har i RÅ 2003 ref. 99 angivit att möjligheten att ta hänsyn till konkurrensvillkoret inte finns med den lagstiftning som finns i Sverige idag. Möjligheten att tillämpa s.k. direkt effekt kan endast användas till fördel för den enskilde, dvs. om den enskilde yrkar det. I och med att kommunen i ovan nämnd dom inte begärt detta kan konkurrensvillkoret inte användas. Någon möjlighet för de privaträttsliga subjekt som drabbas av konkurrenssnedvridningen att få åberopa villkoret finns inte.

8.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten

8.5.1 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 moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

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

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas i avsnitt 32.

8.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

Skattskyldigheten för s.k. allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan är begränsad genom en särskild bestämmelse i 4 kap.

8 § ML som hänvisar till de regler som gäller vid inkomsttaxeringen. Detta innebär att en av ideell förening eller registrerat trossamfund bedriven verksamhet, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. respektive 14 § IL, inte utgör yrkesmässig verksamhet i momshänseende.

Allmännyttig förening

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast s.k. allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund. Bestämmelserna om ideella föreningar och registrerade trossamfund behandlas närmare i avsnitt 8.6.3.

8.6 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet

8.6.1 Samfällighet

Ingen utåtriktad verksamhet

En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening. Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (jfr RÅ 1970 Fi 1465, RÅ 83 1:26 och RÅ 86 not. 675).

Utåtriktad verksamhet finns

Om däremot samfällighetsföreningen tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses föreligga vilka, om de är skattepliktiga, medför skattskyldighet för föreningen om de görs i en yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ 79 1:15).

I ett förhandsbesked från 2000-03-24, som fastställts av RR i RÅ 2002 ref. 13, har SRN ansett att en vägsamfällighetsförenings verksamhet, vari upplåtits väg åt utomstående mot en ersättning av 40 000 kr under ett år var yrkesmässig och att skattskyldigheten åvilade föreningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör den omständigheten att en ägarförvaltad samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning uppbär avgifter från utomstående inte medföra någon annan bedömning av yrkesmässigheten. Av RÅ 2002 ref. 13 framgår dock att en ersättning om 40 000 kr från utomstående inte utgjorde mindre omfattning eftersom yrkesmässig verksamhet ansågs föreligga.

Skattskyldighet för respektive delägare

Om en ägarförvaltad samfällighet uppbär avgifter från utomstående i sådan omfattning att verksamheten ska anses yrkesmässig blir det fråga om skattskyldighet för delägarna på motsvarande sätt som vid fördelning av avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML. Yrkesmässigheten får då bedömas enskilt för varje delägare.

8.6.2 Kyrklig verksamhet

Yrkesmässigheten och därmed skattskyldigheten för kyrklig verksamhet ska i första hand bedömas utifrån ML:s allmänna regler i 4 kap. 1–4 §§ ML.

En verksamhet bedriven av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund anses dock enligt 4 kap. 8 § ML inte som yrkesmässig när inkomsten därav är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL (se vidare avsnitt 8.6.3 angående ideella föreningar och registrerade trossamfund).

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 den nya lagen. RSV har i en skrivelse 1999-01-19 med, dnr 531-00/110 behandlat skattefrågor i samband med Svenska kyrkans skiljande från staten.

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.

Kyrkobyggnader m.m. Uttagsbeskattning

Vissa kyrkobyggnader och till dessa anknutna fastigheter utgör självständiga rättssubjekt, närmast av stiftelsekaraktär och omfattas då av 7 kap. 15 § IL. Fråga har uppkommit om uttagsbeskattning kan ske i enlighet med 2 kap. 8 § ML när fastighetsförvaltande tjänster utförs i egen regi på kyrkobyggnader, prästgårdar, kyrkogårdar etc. Enligt Skatteverkets uppfattning torde med ML:s nuvarande utformning uttagsbeskattning kunna ske.

I fall då undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 14 § IL är tillämpligt bör dock motsvarande begränsningar i fråga om förutsättningarna för uttagsbeskattning som gäller för allmännyttiga ideella föreningar vara tillämpliga (se avsnitt 8.6.3.4 och 8.6.3.5).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 7.6 och 12.3.

Kyrklig samfällighet

SRN har i förhandsbesked 2001-05-03 funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till moms för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen 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 i den överklagade delen i RÅ 2002 not. 101 och fann att skattskyldighet inte förelåg för detta tillhandahållande.

8.6.3 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas inte som yrkesmässig verksamhet en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller samfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. och 14 § IL. Till verksamhet räknas här sådan näringsverksamhet som utgör rörelse, innehav av näringsfastighet samt annan verksamhet i vilken föreningen eller samfundet varit skattskyldig för inkomst om inte undantaget hade varit tillämpligt.

För sådana allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet enligt 7 kap. 7 § 2 st. 2 p. IL finns det alltså

bestämmelser som i motsvarande omfattning inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet och därmed skattskyldigheten enligt ML. För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga och för registrerade trossamfund som inte åtnjuter sådan skattebefrielse som tillkommer allmännyttig förening samt även för alla stiftelser gäller endast ML:s allmänna regler om vad som är yrkesmässig verksamhet.

8.6.3.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten

Krav som ska vara uppfyllda – allmännyttiga

Endast ideell förening, som är allmännyttig och därför begränsat skattskyldig, och ett motsvarande registrerat trossamfund omfattas av det begränsade yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 8 § ML. För att en ideell förening och ett registrerat trossamfund ska anses som allmännyttiga krävs att samtliga följande krav är uppfyllda

- ändamålet ska vara huvudsakligen allmännyttigt,
- ändamålet ska tillgodoses i verksamheten,
- avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster ska till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten,
- medlemsantagningen ska vara öppen,
- medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Närmare redogörelse för vad kravet på allmännytta innebär finns i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet och i Handledning för stiftelser och ideella föreningar.

Vad som där anförs gäller liksom den följande framställningen i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund. Att en förenings ändamål ska vara allmännyttigt innebär att föreningen i enlighet med 7 kap. 4 § IL ska främja rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Enligt 7 kap. 8 § IL räknas även religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller liknande ändamål som allmännyttigt. Äldre folketshus- och folketsparkföreningar (enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar), med främsta ändamål att tillhanda-

hålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

Så gott som uteslutande – 80 %

Föreningen ska i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Det allmännyttiga ändamålet ska fullföljas genom att minst 80 % av nettoavkastningen ska användas för detta. Fullföljden kan bedömas för en femårsperiod. Medlemsantagningen ska vara öppen. Detta innebär att en onaturlig begränsning av medlemskap inte tillåts. Exempel på onaturlig begränsning är att förening med kulturellt ändamål tillåter endast manliga medlemmar.

8.6.3.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse

Ideella föreningar som inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst och därmed även för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig verksamhet enligt ML:s huvudregel i 4 kap. 1 § 1 p. ML. Allmännyttiga ideella föreningar beskattas enligt 7 kap. 7 § IL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver. Om villkoren för begränsad skattskyldighet för rörelseinkomster enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllda undantas rörelseverksamheten från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

Verksamhet med naturlig anknytning

Verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga delen anses ha naturlig anknytning till denna, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Med ”av hävd” menas verksamhet som av tradition har finansierat det slag av allmännyttig verksamhet, som föreningen bedriver. Som exempel kan nämnas bingo, lotterier och fester, som anordnas av idrottsförening.

8.6.3.3 EG-rätt

Direkt effekt kan medföra skattskyldighet

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-11 ansett att en allmännyttig ideell förening bedrivit ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte direktivet och att denna artikel skulle ha direkt effekt eftersom det att den enskilde yrkat om detta. Detta innebar att föreningen ansågs vara skattskyldig för moms i och med att även övriga förutsättningar för skattskyldighet var uppfyllda.

SRN anför att bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML inte stämmer överens med den uppbyggnad och systematik som används i sjätte direktivet. Regeln i ML är subjektsinriktad utan närmare begränsning till vissa slags varor eller tjänster medan direktivet 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 om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 8 § ML står således inte i överensstämmelse med sjätte direktivet. Fråga är då om direktivet i detta fall ska ha företräde framför ML. För att så ska bli fallet fordras att direktivets aktuella bestämmelser har direkt effekt.

Bestämmelsen i artikel 4.1 är enligt SRN:s mening till sitt innehåll så klar och precis samt ovillkorlig att den får anses uppfylla villkoren för när en bestämmelse ska anses ha direkt effekt.

Slutligen anser SRN att en särskild omständighet i detta ärende var att föreningen åberopar den direkta effekten av bestämmelsen i sjätte direktivet för att hävda sin skyldighet att betala moms. Med hänsyn till att momssystemet, som bl.a. innefattar avdragsrätt eller återbetalningsrätt, till sin art 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 har direkt effekt. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML.

8.6.3.4 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 skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 7 § IL. Om föreningen frikallas från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 21 § IL är däremot kravet på yrkesmässighet uppfyllt.

Villkoret för frikallelse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllt om fastigheten till övervägande del används i föreningens egen allmännyttiga verksamhet. Villkoret är också uppfyllt om inkomst hänförlig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för den ideella verksamheten.

Exempel på den senare grunden för befrielse är ”äldre” folketshusföreningars upplåtelse av samlingslokaler.

Skattefrihet vid inkomsttaxeringen enligt 7 kap. 7 § IL innebär att inkomster av fastigheten i övrigt inte heller anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Begränsningen av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML medför, när villkoren härför uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till moms för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning 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 150 000 kr är överskriden (2 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan medges i detta fall, eftersom hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Skulle en annan hyresgäst i fastigheten bedriva sådan verksamhet som inte medför att frivillig skattskyldighet kan medges skulle uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 8 § ML för den del av fastigheten, som föreningen nyttjar för egen del och hyr ut till den andre hyresgästen.

9 Skattesubjekt

9.1 Allmänt

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala moms 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 2004 (SKV 555), avsnitt 35.

9.2 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Genom registreringen hos Patent- och registreringsverket (PRV) är bolaget slutligen bildat. Under tiden fram till registreringen saknar bolaget rättskapacitet (2 kap. 13 § ABL), dvs. bolaget kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter och det kan heller inte vara part i domstol eller hos annan myndighet.

Bolaget kan dock bli ansvarigt i efterhand för åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 13 § 2 st. ABL stadgas: ”När bolaget registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildats.” Beslut om bolagets bildande fattas på konstituerande stämma enligt 2 kap. 7 § ABL. Således kan aktiebolaget bli ansvarigt för stiftarens eller styrelsens åtgärder före registreringen. Förutsättningen härför är att åtgärden vidtagits för bolagets räkning och att den följer av stiftelseurkunden eller att förpliktelsen som följer av åtgärden uppkommit först efter bolagets bildande.

Nämnda stadgande i ABL har varit föremål för prövning i KR, Stockholm; dom 1972-06-05, mål nr 6278–6279-1971. Det var här fråga om ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det

registrerats enligt ABL. KR fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen.

Civilrättsligt ansvar för ett bolag uppkommer endast om bolaget registreras hos PRV. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt ansvariga för förpliktelsen (2 kap. 13 § 2 st. ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett blivande aktiebolag som startar verksamheten redan under bildandet kan bli skattskyldigt för moms.

Ombildning

Retroaktiv ombildning i mervärdesskattehänseende har inte godtagits enligt praxis. RR ansåg i RR 1977 Ba 42 som gällde skattskyldighet vid efterbeskattning, att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomsttaxeringen, var skattskyldig till moms för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat momsdeklarationer.

I RÅ 1987 ref. 115 beslutade RR att registrering enligt lagen om mervärdesskatt inte kan ges retroaktiv verkan. Inte heller redovisningsskyldigheten till moms kunde ges retroaktiv verkan när en enskild näringsverksamhet överlåtits till ett aktiebolag. Skatteverket har i en skrivelse 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, behandlat frågor om retroaktiv företagsombildning. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 3.5.3.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt. Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler. Se avsnitt 9.10.

Ett antal bolag ingående i samma koncern avsåg att gemensamt bilda ett handelsbolag som skulle utföra vissa tjänster åt koncernbolagen. Bolagen yrkade att handelsbolagets verksamhet, till den del den avsåg interna tjänster inom koncernen, inte skulle föranleda skattskyldighet. Handelsbolaget ansågs emellertid skattskyldigt även för den koncerninterna verksamheten (RSV/FB Im 1985:8).

Angående export av koncerninterna tjänster, se avsnitt 11.3.6.

Europabolag

I oktober 2004 infördes en ny associationsform, Europabolag (Societas Europaen), 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.

9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Handels- och kommanditbolag 6 kap. 1 § ML

Handelsbolag utgör ett särskilt rättssubjekt. Kommanditbolag är ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML. Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret som förs av PRV. Ett handelsbolag torde få rättskapacitet då det av PRV förts in i handelsregistret.

I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

> ”En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen.”

Vinstandelar från kommanditbolag

I ett förhandsbesked 1999-10-12 fann SRN att ett aktiebolag inte var skattskyldigt enligt ML då aktiebolagets enda verksamhet skulle bestå i att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var

delägare. Aktiebolaget skulle erhålla ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a 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 inte att ett bolag som ingick som komplementär i ett kommanditbolag var skattskyldigt för sina tillhandahållanden gentemot kommanditbolaget. Omständigheterna var de att komplementären var den ende av bolagsmännen i kommanditbolaget som var ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Från kommanditbolaget erhöll komplementären ett förvaltningsarvode. SRN uttalade bl. a. följande:

> ”Att en komplementär i ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget och sina förvaltningsbefogenheter i enlighet med avtalet mellan bolagsmännen att driva verksamhet med vinstfördelning, deltar i förvaltningen genom eget arbete, eller, då delägaren är en juridisk person, genom arbete utfört av en anställd eller annan såsom representant för den juridiska personen, innebär normalt inte att han skall anses handla för egen utan för bolagets räkning. Reglerna om handelsbolag utgår för övrigt bl.a. ifrån att bolagsmännen genom egna arbetsinsatser aktivt deltar i bolagets verksamhet. Detta principiella synsätt gäller även den situation som är aktuell i detta ärende, nämligen när endast en av bolagsmännen skall vara ansvarig för förvaltningen av bolagets verksamhet.”

I ett förhandsbesked från SRN 2000-05-30 behandlades frågan om skattskyldighet skulle föreligga för ett antal aktiebolag som var delägare i ett kommanditbolag genom vilket advokatverksamhet skulle bedrivas. Utåt skulle advokatverksamheten bedrivas i kommanditbolaget. Aktiebolagen skulle enligt avtal tillhandahålla advokater till kommanditbolaget. Aktiebolagen och dess ägare skulle inte få bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget. För av varje advokat utfört arbete skulle kommanditbolaget månatligen utbetala ett i förväg bestämt belopp till aktiebolagen. Vad som därefter vid årets slut kunde

återstå av resultatet i kommanditbolaget skulle i huvudsak fördelas lika mellan aktiebolagen. SRN fann att ”Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägareavtalet och är en förutsättning för bolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses tillhandahålla kommanditbolaget några tjänster när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för dettas räkning”. SRN fann att skattskyldighet inte förelåg för aktiebolagen. RR fastställde förhandsbeskedet 2001-11-16, mål nr 4453-2000.

SRN har kommit till samma slutsats i ytterligare förhandsbesked 2003-04-24, 2003-09-29 (överklagat) och 2004-02-10. Aktiebolagen som var delägare i kommanditbolagen ansågs inte tillhandahålla några tjänster och var därmed inte skattskyldiga till moms.

Det ska i sammanhanget nämnas att det omvända förhållandet där advokatverksamhet bedrivs i olika handelsbolag men där tjänsterna faktureras kund via ett gemensamt ägt aktiebolag utgör skattepliktig omsättning enligt SRN:s förhandsbesked 2003-01-23.

EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. Liksom för handelsbolag gäller att något eget kapital inte krävs och att medlemmarna är solidariskt ansvariga för skulderna. Medlemmarna ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Ändamålet är att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att bedriva egen näringsverksamhet. I det avseendet finns en viss likhet med en ekonomisk förening. En EEIG ska registreras i den stat där den har sitt säte enligt avtalet. Den bildas genom att medlemmarna ingår avtal om bildandet och låter registrering ske. Rättskapacitet erhålls från dagen för registrering. Närmare uppgifter framgår av Rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

9.4 Enkla bolag

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Numera kan näringsverksamhet utövas även i ett enkelt bolag, vilket tidigare var möjligt endast i undantagsfall (se föregående avsnitt om handelsbolag). Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

Representant-redovisning
6 kap. 2 § ML
23 kap. 3 § SBL

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för moms i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare får skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den moms som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt. Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan skattemyndigheten kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 30.

Flipperspel

I ett förhandsbesked 1995-06-09 ansåg SRN att det förelåg ett enkelt bolag när en lokalinnehavare och en utställare av flipperautomater hade överenskommit att gemensamt bedriva spelverksamhet och dela intäkterna därav. Omsättningen i det enkla bolaget blev undantagen från skatteplikt eftersom flipperspel är att hänföra till sådant lotteri enligt lotterilagen som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML.

I de enskilda fallen måste man med ledning av avtalet avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 6.12.5.

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV berört en fråga om enkelt bolag kan anses föreligga i vissa fall i samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas. Bakgrunden till skrivelsen har varit att vissa avtal mellan

parter i spelverksamheten antedaterats, i syfte att nyupprättade avtal skulle förta giltigheten av tidigare upprättade avtal.

RSV konstaterar i skrivelsen att en antedatering i sig självfallet saknar betydelse. I den mån det finns skillnader mellan de avtal som har förelegat vid den första tidpunkten och de som upprättats vid en senare tidpunkt, har det varit fråga om olika avtal med olika innehåll.

9.4.1 Konsortier

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggnadsentreprenad. Ett konsortium är vanligtvis av tillfällig natur och de i konsortiet ingående företagen bedriver verksamhet med egen personal och med egen utrustning. Konsortiet saknar oftast tillgångar och skulder och har inte någon personal anställd.

Tidigare uppkom ofta frågan om ett konsortium skulle anses utgöra ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Fr.o.m. den 1 januari 1995 gäller att ett handelsbolag kan föreligga endast om bolaget har förts in i handelsregistret.

Ett konsortium, som inte har förts in i handelsregistret, utgör således ett enkelt bolag. Om ett sådant konsortium har åtagit sig ett uppdrag, t.ex. att uppföra en anläggning, blir vart och ett av de i konsortiet deltagande företagen skattskyldigt för moms för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Ofta svarar ett av de i konsortiet deltagande företagen för konsortiets bokföring och administration. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan skattemyndigheten efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen tills vidare ska svara för redovisning och betalning av moms för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning i 23 kap. 3 § SBL.

9.4.2 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

I ett fiskelag är som regel skepparen skattskyldig för fiskelagets inkomster, eftersom han uppbär inkomsterna av försäljningen samt står för kostnaderna för båtens drift.

Andra former för uppdelning av intäkter och kostnader i ett fiskelag kan dock förekomma. Sålunda har KR i Stockholm betraktat skepparen i ett fiskelag såsom skattskyldig endast för sin del av omsättningen i fiskelaget. Fiskelaget betraktas därvid som ett enkelt bolag (dom 1988-10-12, mål nr 631-1987).

Som framgår av avsnitt 9.4 gäller fr.o.m. den 1 januari 1995 att ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. För att ett handelsbolag ska föreligga krävs att bolaget har förts in i handelsregistret. När departementschefen i prop. 1992/93:137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

> ”Ofta drivs en och samma fiskeverksamhet av två bolag, av vilka det ena sedan gammalt utgjort ett enkelt bolag (fiskelaget) och det andra ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller båten. Ett fiskelag har ofta kort varaktighet eller består av en växlande personkrets. Bl.a. av dessa skäl torde på detta område det enkla bolaget med dess delade betalningsansvar för bolagsmännen utgöra en lämplig företagsform.”

Vattenförbund

Vattenförbund har enligt lagen (1976:997) om vattenförbund till uppgift att genom rensning, reglering eller andra vattenvårdande åtgärder främja ett från allmän eller enskild synpunkt ändamålsenligt utnyttjande av vattnet i vattendrag, sjö eller annat vattenområde. Ett vattenförbund är en juridisk person.

Av lagen om vattenförbund framgår bl.a. att de allmänna förvaltningskostnaderna kan täckas av en förbundsavgift som tas ut av medlemmarna och fastställs på förbundsstämma. Kostnaderna för verksamhet eller verksamhetsgren fördelas mellan medlemmarna efter andelstal. Andelstalen bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till vars och ens nytta eller intresse i övrigt av verksamheten eller till den omfattning i vilken han inverkar på vattenförhållandena.

Förbundets intäkter består av förbundsavgifter eller belopp motsvarande på medlemmarna fördelade faktiska kostnader. Dessa intäkter utgör inte sådan omsättning enligt ML för vilken skattskyldighet föreligger.

9.5 Konkursbon

6 kap. 3 § ML

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt efter konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 41.

9.6 Dödsbon

6 kap. 4 § ML

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet.

9.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för moms, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet.

Förmedlaren kan under dessa förutsättningar jämställas med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för sin egen förmedlingsersättning anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående moms på denna ersättning. Den momsen blir i sin tur avdragsgill ingående moms hos förmedlaren. Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus eller återförsäljarrabatt som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. Den som t.ex. i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som beskrivits här.

Förmedling i eget namn

RR har i en dom 2003-05-19, RÅ 2003 ref. 39, ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % moms enligt 6 kap. 7 § ML (se även avsnitt 14.2.3 och 30.1).

Försäljning av prenumerationer i eget namn

RR har i en dom 2002-12-16, RÅ 2002 ref. 113, ansett att ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer inte tillhandahållit några förmedlingstjänster. Regeringsrätten lägger i domen vikt vid att det inte funnits något avtal mellan bolaget och förlaget om förmedling samt att risken för utebliven betalning och ansvaret i övrigt gentemot prenumeranterna visat sig ligga hos bolaget snarare än hos förlaget. Sammantaget förefaller graden av faktisk visad självständighet hos mellanmannen/förmedlaren lett till bedömningen att fråga var om ett tillhandahållande (varuförsäljning) och inte dessutom en separat förmedlingstjänst.

Oäkta kommissionärsföretag

Bestämmelser om ett annat slags kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvud-

företag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Genom en bindande förklaring från RSV (RSN 1969:30.9) fanns tidigare en möjlighet vid dessa s.k. oäkta kommissionärsförhållanden att även i mervärdesskattehänseende låta skattskyldighet för ett kommissionärsföretag övergå till kommittentföretaget. Regeringsrätten har dock i RÅ 1995 not. 16 kommit fram till att den bindande förklaringen inte kan tillämpas fr.o.m. den 1 juli 1994. Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan numera i stället ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 9.10.

Producentauktioner 6 kap. 8 § ML

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare. Detta gäller vid bl.a. fiskeauktioner och för sådana auktionsföretag som förmedlar försäljning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning. I dessa fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för fiskaren eller odlaren.

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen (kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Där framgår att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

Auktionsförrättare

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig till moms, ska moms på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

9.8 Panthavare

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

9.9 Samfällighet

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.

En delägare i föreningen eller föreningen själv kan vara skattskyldig för intäkter i en samfällighetsförening. Se vidare om yrkesmässighet i avsnitt 8.6.1.

Vad gäller avdragsrätt, se vidare avsnitt 15.

9.10 Mervärdesskattegrupp

Från den 1 juli 1998 har bestämmelser om gruppregistrering till moms införts i ML (SFS 1998:346). Bestämmelserna finns i 6 a kap. ML. Av övergångsbestämmelserna framgår att en mervärdesskattegrupp inte kan anses bildad före den 1 januari 1999.

En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet till moms. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

RSV har i skrivelse 1998-10-15, dnr 9115–98/900, beskrivit bestämmelserna om gruppregistrering. Av skrivelsen framgår att det är tre olika kategorier näringsidkare som kan ingå i en gruppregistrering. Det är för det första näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn, för det andra näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn och för det tredje näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (1999:1229).

Fackförbund

I ett förhandsbesked meddelat 2003-11-27 har SRN 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 inte att fackförbundet kunde ingå i en mervärdesskattegrupp med försäkringsbolaget eftersom fackförbundets huvudsakliga verksamhet inte var att tillhandahålla administrativa tjänster åt försäkringsbolaget. RR fastställde förhandsbeskedet 2004-05-06, RÅ 2004 ref. 34.

9.11 Stat och kommun

För såväl stat som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet.

Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning.

På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov.

En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på stat och kommun i 1 kap. 16 § ML.

9.12 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 9.9),
- vattenförbund (SFS 1976:997), (jfr avsnitt 9.4.2).

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 8.6.3.1.

10 Beskattningsland – varor

10.1 Allmänt om internationell handel med varor

10.1.1 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 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 moms 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 motsatsvis att om omsättningen inte har ägt rum i Sverige så är det inte möjligt att beskatta transaktionen i Sverige. Från principen om beskattning i omsättningslandet finns följande undantag.

– Även om en vara eller tjänst 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 till andra EG-länder. Hit hör t.ex. sådana transaktioner som är omsatta i Sverige men som undantas från beskatt-

ning 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 moms i det land inom EG från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i mottagarlandet.

Även vid handel mellan EG-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas ett system där omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av köparens förvärv sker i mottagarlandet genom att köparen gör ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). Bestämmelserna baseras på den s.k. övergångsordningen. Denna ordning var avsedd att gälla t.o.m. utgången av år 1996, i avvaktan på utarbetandet av ett permanent momssystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. Det innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla.

Ursprungs-principen

Destinationsprincipen tillämpas dock inte full 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 EG-handel att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse. Om omsättningen utgör den beskattningsbara händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsbara händelsen utgörs av omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt till undvikande av dubbelbeskattning. I ML finns stadgande om sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

Vinstmarginal-beskattade varor

EG-varuförsäljning och gemenskapsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 34.6.

10.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner

EG:s moms-område

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens momsområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör momsområdet. Se avsnitt 1 samt bilaga 2.

Luft-/havs-territorium

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 sjätte direktivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svensk 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 tredje land 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).

10.1.3 Elektronisk handel

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Nedan följer en beskrivning av vad som vid elektronisk handel anses utgöra vara respektive tjänst.

Vid elektronisk handel kan en beställning över elektroniska nät resultera antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Leverans on-line, alltid tjänst

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras ”on-line” är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland 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 on-line är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Omsättningsland för dessa tjänster bestäms normalt utifrån 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 11.3.5).

När det gäller ADB-program skiljer man mellan standard-program 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 standard-program anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet on-line är det fråga om omsättning av en tjänst (se avsnitt 11.3.5).

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet

presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan post-orderhandel”. PM:an är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:an behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

10.1.4 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om man i ett enskilt fall inte i förväg är säker på vad som utgör den beskattnings-grundande 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 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.

10.1.5 Disposition av avsnitt 10

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskatt-ningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

- Omsättningsland, avsnitt 10.2.
- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land. avsnitt 10.3.
- Beskattning av varor omsatta i andra EG-länder – GIF, avsnitt 10.4.
- Trepartshandel in om EG, avsnitt 10.5.
- Handel med fler än tre parter inom EG. avsnitt 10.6.
- Export, avsnitt 10.7.
- Import, avsnitt 10.8.
- Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms, avsnitt 10.9.
- Exempel, avsnitt 10.10.

Lagrings-förfaranden

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML hänvisas till avsnitt 38.

10.2 Omsättningsland

10.2.1 Inledning

Av 1 kap. 1 § ML framgår att moms ska betalas till staten vid omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. 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 trots att omsättningen har skett utomlands, se avsnitt 10.4 om GIF. Moms ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig, se avsnitt 10.8.

Omsättning

Med omsättning enligt ML förstås bl.a. att äganderätten till en vara övergår till någon annan mot ersättning (2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML). Det innebär att leveransbegreppet saknar självständig betydelse för frågan om en omsättning har ägt rum. För bedömning av när någon kan anses ha möjlighet att förfoga över egendomen, som om han vore ägare, kan dock eventuellt viss ledning hämtas från leveransvillkoren, t.ex. INCOTERMS, se bilaga 11. När det är fråga om varuförsäljningar som svarar mot gemenskapsinterna förvärv gjorda av köpare i andra EG-länder (tvåparts- eller trepartshandel) saknar i princip leveransvillkoren relevans för annat än fråga om det föreligger ett transportköp eller ett hämtningsköp.

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 7.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 §§ samt i 9 § ML.

Omsättning 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.

Omsättning 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. Till detta resultat kan man också komma med de särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 9 §§ ML. 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 fallen 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 eller till 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 moms för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 10.9 och 16.5–16.7.

Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland

Endast i undantagsfall har köparens status av svensk eller utlänning avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje försäljningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EG kan således inte anses som export. (Se vidare angående export i avsnitt 10.7).

I vissa fall beskattas förvärvet

Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att moms ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om GIF kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EG-land där köparen är registrerad till moms (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.

Förskott

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med moms. 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 10.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML.

10.2.2 Varor som ska transporteras till köparen

10.2.2.1 Huvudregel

Huvudregel Transport påbörjas här

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.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML finns i första meningen i artikel 8.1 a i sjätte direktivet.

Undantag när säljaren beskattas i destinationslandet

Av 5 kap. 2 a § ML framgår att omsättningen inte har skett i Sverige om säljaren är registrerad till moms för omsättning av varan i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i det andra EG-landet med beskattning av säljaren i destinationslandet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 a § ML. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se även under avsnitt 10.2.2.4).

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 (se vidare avsnitt 10.8). 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 avsnitt 10.7).

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 t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare som anlitats av säljaren eller köparen.

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 10.3). Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 10.2.3.

Det finns vissa undantag från principen att omsättning av varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas. Det gäller monteringsleveranser (se avsnitt 10.2.2.2), import för omsättning (se avsnitt 10.2.2.3) samt distansförsäljning (se avsnitt 10.2.2.4).

10.2.2.2 Monteringsleveranser

5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan 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).

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML motsvaras av andra meningen i artikel 8.1 a i sjätte direktivet.

Vara eller tjänst?

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför

tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering).

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 11.3.1 och 11.3.3. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

Omvänd skattskyldighet

En förvärvare av monteringsleveranser som är momsregistrerad i Sverige är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren är en utländsk företagare som inte har begärt hos Skatteverket att få vara skattskyldig.

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 11.3.1 och 11.3.3.

Omsättning utomlands

När en svensk näringsidkare säljer en vara till ett annat EG-land och varan ska levereras där efter montering eller installation, är tillhandahållandet normalt inte att betrakta som en omsättning i Sverige. Om det EG-land där monteringen eller installationen utförs har regler motsvarande de som finns i ML är omsättningen gjord i det andra landet och säljaren kan bli skyldig att registreras till moms där.

Exempel

Exempel avseende monteringsleveranser finns i avsnitt 10.10.2.3 (exempel 16 a, 16 b och 17).

10.2.2.3 Import av vara för omsättning

5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till landet från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML motsvaras av artikel 8.2 i sjätte direktivet.

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 moms som erlagts vid importen. Om köparen vid omvänd skattskyldighet är skattskyldig för omsättningen inom landet tillförsäkras säljare som är utländsk företagare härigenom en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om omsättning efter import görs till annat EG-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML undantas importen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående moms. Denne kan registrera sig med ombud enligt 6 § SBF.

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, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML och genom momsregistrering, som kan ske med sådant ombud som avses i 6 § SBF även få återbetalning av annan ingående moms i samband med importen. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EG-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och KVR. Återbetalningsrätten för utländska företagare behandlas närmare under avsnitt 40.7.

Exempel

Exempel avseende import finns i avsnitt 10.10.3.2 (exempel 37 a–c).

10.2.2.4 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.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen om distansförsäljning i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML finns i artikel 28 b B i sjätte direktivet.

Vinstmarginal-beskattade 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 34.

Transport av säljaren

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. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning. KR i Stockholm har i en dom 2003-12-23 i mål nr 7582-01 tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland för leverans genom ett svenskt företag. Reglerna om distansförsäljning är till för att tillförsäkra destinationslandet beskattningsrätten i avsedda fall.

Nya transport-medel

Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom GIF, se 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML).

Punktskatte-pliktiga 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 Omsättnings-tröskel

För andra varor än punktskattepliktiga varor (utom nya transportmedel) gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits på angivna sätt anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa moms på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet.

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 10.4.2.

Som framgår ovan är omsättningströskeln i Sverige vid distansförsäljning 320 000 kr. Varje medlemsland har fastställt en omsättningströskel som när den överskrids innebär att distansförsäljaren är skyldig att registrera sig till moms i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet momsintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

Frivilligt inträde

En utländsk säljare som bedriver distansförsäljning till kunder i Sverige kan ansöka om att skattemyndigheterna i dennes hemland ska avstå beskattningsrätten frivilligt. Om så är fallet anses omsättningen även vid underskridande av tröskelvärdet ha skett i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML. En svensk säljare har motsvarande möjlighet att ansöka om att Sverige ska avstå beskattningsrätten vid distansförsäljning till andra EG-länder. Omsättning vid distansförsäljning ska då anses som omsättning i ett annat EG-land där han är registrerad som skattskyldig även om i det landet gällande tröskelvärde inte har överskridits.

Frigräns

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4.

Exempel

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids och påföljande

omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

Genomsyn

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel. I PM:an behandlas bl.a. genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. PM:an behandlar även genomsyn vid tillämpning av omsättningströskeln på 320 000 kr. Bedömningen har skett med utgångspunkt i EG-domstolens avgöranden i 170/83, Hydrotherm och C-296/95, Man in Black, se avsnitt 4.2 och 3.1 i PM:an.

Distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning ska inte svensk moms tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EG-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EG-landet, se 5 kap. 2 a § ML.

Dokumentationskrav

Innan Skatteverket godtar att en varuomsättning inte längre ska anses gjord i Sverige (på grund av antingen att omsättningströskeln uppnåtts i ett annat EG-land eller ett s.k. frivilligt inträde) ska Skatteverket inhämta skriftlig uppgift härom (kopia av registreringsbevis eller liknande) från behörig myndighet i det andra EG-landet.

Om säljaren inte är registrerad för omsättning i det andra EG-landet, ska svensk moms tas ut.

Överföringen anses inte som GIF

När omsättningen är gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 och 4 p. ML anses överföringen av varorna hit från ett annat EG-land inte som ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EG-länder finns i bilaga 5.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.4 finns exempel avseende distansförsäljning (exempel 18 och 19).

10.2.3 Varor som inte transporteras till köparen

Hämtningsköp 5 kap. 3 § ML

En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a–2 d eller 9 §§ ML.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 3 § ML motsvaras av artikel 8.1 b i sjätte direktivet.

Bestämmelsen avser bl.a. vanliga hämtningsköp i en butik eller från en säljares lager. Det kan dock noteras att även varor som

hämtas av en kund för att transporteras ut ur landet kan omfattas av undantaget i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 10.3.

10.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder

5 kap. 2 b § ML

I 5 kap. 2 b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML motsvaras av artikel 8.1 c i sjätte direktivet.

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 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.

Tur - returresa

Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående moms regleras helt i det land där varorna förts ombord.

Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. bestämmelsen omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord.

Omsättning på internationellt vatten/tredjelands sjöterritorium

RR ansåg 1999-06-21, 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 tredje lands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EG.

Förbeställning av vara i samband med flygresa

RR fastställde 2000-01-31, RÅ 2000 not. 11, ett förhandsbesked vad gällde konsekvenserna i momshänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets lastutrymme. Överlämnande och godkännande av varorna och betalningen för dem sker först sedan köparen har lämnat flygplanet på destinationsorten. Bolaget kommer att vara registrerat för moms i destinationslandet, som är ett annat EG-land. Nämnden gjorde därefter följande bedömning; ”Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsatta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet”.

RR har 2002-07-02 i RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108 fastställt förhandsbesked i två ärenden 2000-11-09 där SRN ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpaketerade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet.

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 10.7.3.

I andra fall än i 5 kap. 2 b § ML

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML aldrig anses som omsättning inom landet. Hit hör t.ex. serveringstjänster. Se vidare avsnitt 10.7.3.

Exempel

Se även exempel 20 i avsnitt 10.10.2.5.

10.2.5 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. Genom rådets direktiv 2003/92/EG har bestämmelserna om omsättningsland vid försäljning av gas och el ändrats. Bestämmelserna gäller från den 1 januari 2005 och vad gäller omsättningsland har dessa införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

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 man ska titta på hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas och el i sin verksamhet. 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 förordet till direktiv 2003/92/EG 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).

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML motsvaras av artiklarna 8.1 d och 8.1 e i sjätte direktivet.

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. 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 (5 kap. 2 d § ML). 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 8.1 e i sjätte direktivet). 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

De nya bestämmelserna 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas eller el från säljare etablerade både inom EG och i tredje land. 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 10.8.3.

Beskattnings-principer

De nya 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.

Omvänd skattskyldighet

Av 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML framgår att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid förvärv av gas och el enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML i det fall köparen är registrerad till moms i Sverige och säljaren är en utländsk företagare. Tillämpning av omvänd skattskyldighet är obligatorisk, dvs. säljaren kan inte välja att vara skattskyldig för omsättningen i Sverige.

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett om säljaren är en skattskyldig återförsäljare eller en slutkonsument som säljare överskottsel. Syftet är att förenkla för säljaren så att denne inte behöver undersöka om köparen är en skattskyldig återförsäljaren eller en konsument. Det räcker för säljarens bedömning av beskattningskonsekvenserna att köparen är registrerad till moms.

Ej GIF

Vid förvärv av gas och el från ett annat EG-land gör en svensk momsregistrerad förvärvare 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 10.4.2 vad gäller GIF vid förvärv av varor från andra EG-länder.

10.2.6 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 10.7.

10.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land

10.3.1 Inledning

I fråga om leverans av varor från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller

köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige.

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 moms för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller
- varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt ovan från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till moms.

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation (se avsnitt 10.3.5 och 39).

Svensk moms tas ut

Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EG-land eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 10.2.2.4), sker omsättningen i Sverige och svensk moms ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EG-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artikel 24 i sjätte direktivet),
- 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.

3 kap. 30 a § ML

Undantaget i 3 kap. 30 a § ML behandlas närmare enligt följande:

- Köparen är registrerad till moms i annat EG-land, avsnitt 10.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 10.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land, avsnitt 10.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 10.3.6.
- Överföring av varor från Sverige till annat EG-land, avsnitt 10.3.7.
- Dokumentationskrav, avsnitt 10.3.8.

10.3.2 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 momsregistrerad 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 moms.

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 moms i ett annat EG-land och åberopa sitt s.k. VAT-nummer.

Sjätte direktivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML motsvaras av artikel 28c A a i sjätte direktivet.

Vinstmarginal-beskattade 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 34 angående bestämmelserna om marginal-beskattning av varor.

Avhämtningsköp

Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även avhämtningsköp kan undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet. För att omsättningen i Sverige mellan momsregistrerade parter ska vara undantagen från skatteplikt krävs således inte att det av avtalet mellan parterna ska framgå att varan ska transporteras till ett annat EG-land. Situationen kan vara den att den utländske köparen (ej privatperson) förvärvar en vara i Sverige och tar hand om den här för att transportera eller låta transportera den till ett annat EG-land. Se dock vad som sägs i avsnitt 10.3.8 om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet.

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 10.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln).

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 moms tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gräns-överskridande transport. Om den utländske köparen vidare-säljer varan i Sverige ska han registreras till moms 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 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, 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 10.3.8.

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 av varan påbörjas i Sverige. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats.

Transport till tredje land

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till tredje land ska inte svensk moms tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export. Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från tredje land till ett annat EG-land än Sverige ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 10.3.8.

Transport via tredje land

Om köparen finns i ett annat EG-land än Sverige och varan sänds till det landet via tredje land kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk moms enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via tredje land endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara. Om däremot varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i tredje land, och/eller den ursprungliga transporten avbryts,

varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF. Se definition av passiv förädling under ”förädling” i avsnitt 1 Definitioner och begrepp.

Transport via annat EG-land

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk momsfrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Köpare från tredje land

Finns köparen inte inom EG utan i tredje land men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk moms tas ut om köparen inte är momsregistrerad i ett annat EG-land. Det är då inte fråga om export utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats. Se exempel 6 i avsnitt 10.10.2.1.

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 10.3.8.

Om köparen ej är momsregistrerad i annat EG-land

När en privatperson som är bosatt i ett annat EG-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen inte ske utan svensk moms. 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 sådant land. Se dock vad som gäller avseende försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer (avsnitt 10.3.5). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan dock 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 10.10.2.1 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML (exempel 1-7, 9-11).

10.3.3 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 moms 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 samt avsnitt 10.4.2.3.

Definition

Med punktskattepliktiga varor förstås här sådana alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk moms tas ut i sådana fall.

Sjätte direktivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML motsvaras av artikel 28c A c i sjätte direktivet.

Definitionen av en punktskatteplitig vara i 1 kap. 13 b § ML motsvaras av artikel 33.2 i sjätte direktivet.

Till privatperson

Om köparen är privatperson kan säljaren om denne är ansvarig för transporten bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som där gäller för s.k. distansförsäljning. Skattskyldighet gäller från första kronan, dvs. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor, se 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 st. ML jämfört med 5 kap. 2 a § ML.

10.3.4 Nya transportmedel

Alltid destinationsprincipen oavsett köpare

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande ska användas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person

och oavsett om han förvärvat transportmedlet från en näringsidkare, en privatperson eller någon annan.

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. Jämför med bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML samt avsnitt 10.4.2.2.

Sjätte direktivet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § 2 st. ML motsvaras av artikel 28c A b i sjätte direktivet.

Stadigvarande användning i annat EG-land

I kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport ligger också ett krav på att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land. För att visa att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land och därmed kunna omsättas med undantag från svensk moms ska köparen till säljaren lämna uppgifter som styrker att transportmedlet ska användas på sådant sätt. Det kan t.ex. vara fråga om att uppvisa handlingar som styrker köparens bosättning i eller liknande anknytning till det andra EG-landet. Om det vid leverans inte kan styrkas att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land bör moms tas ut vid försäljningen och betalas tillbaka till köparen då denne uppvisar registrerings-, skatteförsäkrings- eller annan handling som styrker att transportmedlet stadigvarande brukas i det andra EG-landet, se vidare avsnitt 10.3.8 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.

Sjätte direktivet

Definitionen av ett nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML motsvaras av artikel 28a 2 i sjätte direktivet.

Definitionen innebär att transportmedlet är att anse som begagnat när bägge nedanstående kriterier är uppfyllda:

- fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att bägge kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Exempel

a. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

b. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

c. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, eftersom bägge nybilskriterierna är uppfyllda.

En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som begagnad, eftersom inget av nybils-kriterierna är uppfyllt.

Uppgift på fakturan

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EG-land ska enligt 11 kap. 8 § 12 p. ML på fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel.

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 Skatteverkets Ludvikakontor, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverkets Ludvikakontor.

Specialbestämmelse när säljaren ej är skattskyldig

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den moms som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets broschyr om moms på nya transportmedel (RSV 556). Se även avsnitt 16.6.

Förvärv till Sverige

I avsnitt 10.4.2.2 redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land för att stadigvarande användas i Sverige.

Begagnade transportmedel

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk moms. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk moms vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.

Exempel

Se exempel 8 i avsnitt 10.10.2.2 angående försäljning av nya transportmedel.

10.3.5 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 eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller

uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se vidare avsnitten 11.1.3 och 39).

Sjätte direktivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML motsvaras av första och andra strecksatsen i artikel 15.10 i sjätte direktivet.

Intyg krävs

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.

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.

Utländsk beskickningsförvärv 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 28 samt 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.

Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår i avsnitt 10.7. 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 10.7.2.

10.3.6 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.

Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

Sjätte direktivet

Undantaget har införts från den 1 januari 2005 och motsvaras av fjärde strecksatsen i artikel 15.10 i sjätte direktivet.

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.

Sjätte direktivet

Undantaget gäller för omsättning som har skett den 1 maj 2005 eller senare och motsvaras av 4:e strecksatsen i artikel 14.1 g i sjätte direktivet. Tidigare har det inte varit nödvändigt att reglera detta särskilt eftersom Cypern då utgjorde tredje land i förhållande till EU och omsättningen därmed utgjort export.

Återbetalning av ingående moms

Undantagen i 3 kap. 31 och 31 a §§ ML berättigar till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 11 § ML.

10.3.7 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.

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.

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 sjätte direktivet är obligatoriska och ska ha införts 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 10.2.2.3 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 10.4.3 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.

Sjätte 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 artikel 28a 5 b och 28a 7 i det sjätte direktivet.

Olika varuöverföringar vid arbetsbeting

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.1 och 10.10.2.8 finns exempel som beskriver överföring av varor från Sverige (exempel 3, 11 och 29).

10.3.8 Dokumentationskrav

Gränsöverskridande transport

Av 3 kap. 30 a § 1 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt 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 som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara levereras i Sverige till köparen, s.k. avhämtningsköp.

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitande av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till det andra EG-landet, torde det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt eller ej.

Om däremot köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) kan det vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt. Detta kan även vara fallet vid t.ex. avhämtningsköp.

Bevisbördan

Det bör särskilt poängteras att vid tillämpning av undantaget i 3 kap. 30 a § ML är det säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda. Det innebär att säljaren måste kunna styrka att varan transporterats ut ur landet genom att i sin bokföring ha dokumentation som visar att så har skett, t.ex. transporthandlingar. Om köparen är ansvarig för transporten kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av ett intyg ska 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. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet och mot bakgrund av övriga omständigheter som föreligger i det aktuella fallet.

Om säljaren vid avhämtningsköp är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör moms debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden momsen och redovisa försäljningen som en EG-leverans. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur landet.

God tro

I förarbeten till 3 kap. 30 a § ML (prop. 1994/95:57) framgår att undantaget är tillämpligt under förutsättning att det sker en faktisk (fysisk) transport av varan från Sverige till ett annat EG-land. RR har i dom 2004-03-18, RÅ 2004 ref. 26, ansett 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. Det är alltså säljaren

som står risken om det i efterhand visar sig att varan inte har transporterats ut ur landet.

Bearbetade varor

Som framgår ovan i avsnitt 10.3.2 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.

Köparens VAT-nummer

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 moms i ett annat EG-land.

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk moms. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Han 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. Har en försäljning gjorts utan svensk moms och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till moms i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala svensk moms.

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är en förutsättning för undantaget från skatteplikt att köparen är registrerad till moms 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 förvissa sig om att det

föreligger sådan identitet samt även inneha dokumentation som gör det möjligt att säkerställa denna identitet.

Uppgifter i fakturan

Vid en varuförsäljning utan svensk moms ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla – utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med – uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer. Vid försäljning av ett nytt transportmedel ska fakturan även innehålla uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Bestämmelser om vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 8 § ML.

Delleverans

Delleveranser av vara ska betraktas som separata leveranser. Detta innebär att när en ersättning avtalats, måste redovisningen i momsdeklarationen och KVR göras för varje delleverans.

10.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF

10.4.1 Inledning

Vid EG-handel är det vid tillämpning av destinationsprincipen köparens förvärv och inte säljarens omsättning som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska då normalt betala moms i destinationslandet vilket som regel är det land dit varan ska transporteras eller ett annat land där köparen är momsregistrerad.

För att undvika dubbelbeskattning i det fall beskattning ska ske i destinationslandet, dvs. då köparen gör ett GIF, undantas i motsvarande mån omsättningen från skatteplikt i det land från vilket varan transporteras. 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 artikel 28a och 28c i sjätte direktivet. Enligt artikel 28a 3 i direktivet är en förutsättning för GIF att en gränsöverskridande transport har skett från ett annat EG-land. Vidare framgår av artikel 28a 1 i tur och ordning förutsättningarna för GIF vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet (spegelbilden till GIF) framgår av artikel 28c A i direktivet.

Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett GIF ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala svensk moms utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet.

Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

GIF kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EG-länder.

Bestämmelserna om GIF finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet återfinns i artikel 28a samt i artikel 28b A. I artikel 28a regleras definitionen och förutsättningarna för GIF och i artikel 28b A regleras platsen för förvärv av varor inom EG, dvs. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 8.1 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen).

Skattskyldighet för GIF regleras i 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML. En förutsättning för skattskyldighet enligt bestämmelserna om GIF är att varan inte har omsatts i Sverige.

Förvärvsbeskattningen går i princip ut på att förvärvaren räknar om inköpspriset eller motsvarande för varan från utländsk till svensk valuta. På detta underlag (beskattningsunderlaget) räknas sedan den svenska momsen ut. Denna beräknas som ett pålägg på beskattningsunderlaget och motsvarar 25 % av detta. Vid förvärv av livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) beräknas dock skatten till 12 % (undantag för spritdrycker, vin, tobak m.m.). Vid förvärv av sådana böcker, tidskrifter m.m. som avses i 7 kap. 1 § 3 st. 1–4 p. ML beräknas skatten till 6 %. Bestämmelser om skattesatser, och beskattningsunderlag finns i 7 kap. 1 och 2 a §§ ML. (Se vidare under avsnitt 14). Förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML i dessa fall.

Den framräknade förvärvsskatten tas upp som en utgående moms. Om den förvärvade varan används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, har förvärvaren rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärvsskatten enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML. Detta innebär i flertalet fall av förvärvsbeskattning att den utgående och den ingående momsen tar ut varandra och att någon inbetalning till staten inte ska ske. Inbetalning kan dock bli aktuell om den vara som förvärvats används i s.k. blandad (skattepliktig och skattefri) verksamhet, varvid full avdragsrätt inte föreligger.

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarations-

skyldigheten 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 10.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EG-land till Sverige, avsnitt 10.4.3.
- Redovisning av GIF, avsnitt 10.4.4.
- GIF – undantag från skatteplikt, avsnitt 10.4.5.

10.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land

10.4.2.1 Inledning

Transport till Sverige från annat EG-land

Om någon mot ersättning förvärvar en vara föreligger ett GIF i Sverige, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land. 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 moms i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning, se avsnitt 10.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om de stadigvarande ska användas här.

Transport till annat EG-land än Sverige

Även i det fall en vara transporteras från ett EG-land till ett annat EG, dvs. inte till Sverige, kan det blir fråga om ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln.

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 10.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.4.2.4.
- GIF vid import, avsnitt 10.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 10.4.2.6.

10.4.2.2 Nya transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EG-land och transportmedlet ska transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av nya transportmedel motsvaras av artikel 28a 1 b i sjätte direktivet. Enligt artikel 28a 4 i direktivet är var och en som tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel till ett annat EG-land att betrakta som en skattskyldig person.

Stadigvarande användning

RR har i RÅ 2001 ref. 41 ansett att förutsättningar för GIF i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Vid köpet av bilen hade moms betalats i Spanien och vid detta tillfälle fanns ej någon avsikt att stadigvarande använda bilen i Sverige.

KR i Sundsvall har i dom 2003-09-08, mål nr 1593-01, bedömt att med stadigvarande användning enligt 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML får anses ett mera permanent brukande av ett fordon i Sverige. Avgörande vikt bör enligt KR fästas vid hur lång tid fordonet faktiskt använts här i landet och avsikten vid förvärvet. Domen har överklagats och RR har 2004-10-19 medgett prövningstillstånd, mål nr 7922-03.

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljares och köpares status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Det är Skatteverkets Ludvikakontor som handlägger ärenden avseende förvärv av nya transportmedel. Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten

på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för sådant förvärv som avses här ska inte registreras till moms för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Skatteverkets Ludvikakontor enligt ett särskilt förfarande. I en särskild broschyr ”Moms på nya transportmedel” (RSV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är momsregistrerad redovisar momsen i skattedeklaration eller i särskild självdeklaration.

En redogörelse av begreppet nytt transportmedel har lämnats ovan i avsnitt 10.3.4.

10.4.2.3 Punktskattepliktiga varor

T.ex. tobak

Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Även juridisk person som inte är näringsidkare förvärvsbeskattas

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras av artikel 28a 1 c i sjätte direktivet.

Särskilt förfarande

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till moms på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till moms. Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskild förfarande vid Skatteverket, storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet.

Om köparen är fysisk privatperson beskattas säljaren

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige oavsett om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (distansförsäljning).

Ytterligare information lämnas i s.k. nyhetsbrev, vilka kan beställas hos Skatteverket, storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet.

10.4.2.4 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 moms eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 1 § 2 st. eller 9-13 §§ ML, eller är
- näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms, den s.k. förvärvströskeln.

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor finns i artikel 28a 1 a i sjätte direktivet.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan torde då inte heller vara undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad moms i inköpslandet av säljaren.

Varan förvärvas från momsregistrerad i annat EG-land men finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk moms ska då tas ut vid omsättningen. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 p. ML och ska registreras till moms här i landet. En förutsättning för skattskyldighet för GIF är nämligen att omsättningen inte har skett i Sverige.

Varan sänds från annat EG-land till tredje land

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredje land ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet. Transaktionen behöver inte redovisas i den svenska skattedeklarationen.

Varan sänds från tredje land till Sverige

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredje land till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import.

Varan transporteras via tredje land till Sverige

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredje land till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via tredje land skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av tullen bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via tredje land till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF, se definitionen av passiv förädling under ”förädling” i avsnitt 1 Definitioner och begrepp.

Varan transporteras till Sverige från inköpslandet via ett annat EG-land

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

Ej åberopat sitt VAT-nr vid förvärv

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Vid beräkningen av den utgående momsen ska den utländska momsen ingå. Det innebär en dubbelbeskattning i de fall företagaren inte har avdragsrätt för motsvarande ingående moms. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk moms för förvärvet. Svensk utgående moms ska beräknas på hela fakturabeloppet. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående momsen (8 kap. 15 § ML).

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 moms. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EG-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen momsregistreras 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 momsregistrerad där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig EG-handel. 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.

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 10.2.2.4.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.2 finns exempel på GIF i Sverige då varan transporteras hit och hur redovisning ska ske i skattedeklaration och KVR. Exempel 12 avser förvärv av momsregistrerad köpare. Exempel 14 avser tillämpning av förvärvströskeln.

10.4.2.5 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.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML motsvaras av andra stycket i artikel 28a 3 i sjätte direktivet.

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 10.10.2.2. finns exempel som avser GIF vid import via annat EG-land (exempel 15).

10.4.2.6 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. Förutsättning för beskattning i Sverige är att köparen är registrerad till moms i Sverige, att han förvärvar varan under angivande av sitt svenska registreringsnummer och att han inte visar att han påförts moms för förvärvet i ett annat EG-land, dvs. han måste, för att undgå beskattning, visa att han vägrats registrering, exempelvis på grund av omsättningströskeln i det andra EG-landet, av behörig myndighet i det andra EG-landet.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i första och andra styckena i artikel 28b A 2 i sjätte direktivet.

Denna regel ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv vid vilket momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen av varan från skatteplikt. Regeln är också avsedd att framtvinga registrering av förvärvaren i ett annat EG-land om denne där omsätter varan. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML).

Avdragsrätt vid reservregeln

Avdragsrätt för förvärvsskatten kan vägras när reservregeln används (se nedan under avsnitt 10.9.4).

Om förvärvaren senare visar att han påförts moms i ett annat EG-land efter det att han redovisat förvärvsskatten i Sverige har han rätt att göra justering av sin redovisning. Bestämmelser om detta finns i 13 kap. 25 a § ML.

Trepartshandel

Om en köpare åberopar sitt svenska momsregistreringsnummer i egenskap av mellanman i en trepartshandel föreligger inte något GIF på grund av att svenskt momsregistreringsnummer åberopats när en vara är destinerad till ett annat EG-land (2 a kap. 6 § 2, 3 st. ML).

Exempel

I avsnitt 10.10.2.2 finns exempel som avser tillämpningen av reservregeln (exempel 13).

10.4.3 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 importmomsen 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 10.3.7.

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, eller

5. görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller momsfri 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 tillfällig 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.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om överföring av varor finns i artikel 28a 5 b och 28a 7 i sjätte direktivet. Artiklarna motsvarar 2 kap. 1 § 2 st. ML (överföringar likställs med omsättning) och 2 a kap. 2 § 3 p. och 7 § ML (GIF vid överföringar).

Bestämmelserna i 2 a kap. 2 § 4 p. och 9 § ML motsvaras närmast av artikel 28a 6 i sjätte direktivet.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EG-land (via tredje land där förädling sker) ses som ett GIF och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från GIF vid överföring

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 16, 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 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111.

Överföring för export m.m.

I skrivelsen 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 Skatteverket 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.

I en bilaga till nämnda skrivelse från Skatteverket finns ett antal exempel som redogör för konsekvenserna av bedömningarna i skrivelsen.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.8 finns ett antal exempel angående överföring av varor till Sverige från ett annat EG-land (exempel 30-34).

10.4.4 Redovisning av GIF

10.4.4.1 Skattskyldighetens inträde

I 1 kap. 4 a § ML anges att skattskyldigheten för GIF inträder vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses enligt nämnda lagrum inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdas till

förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 1 kap. 4 a § ML motsvaras av artikel 28d 1–28d 3 i sjätte direktivet.

Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde uppstår en betalningsskyldighet gentemot staten för den s.k. förvärvsskatten. Detta innebär dock inte alltid en skyldighet att redovisa och betala förvärvsskatten vid denna tidpunkt, se nedan avsnitt 10.4.4.2 angående redovisningsskyldighetens inträde. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bestäms på ovan angivet sätt oavsett om den skattskyldige tillämpar faktурerings- eller bokslutsmetoden vid sin momsredovisning.

Förskott redovisas inte som GIF och i KVR

Ett GIF anses ha inträffat då förvärvet är genomfört, dvs. då varan levererats. En köpares betalning av förskott för en beställd vara anses således inte som ett GIF. Ett förskott ska därför inte heller tas upp i säljares KVR eller deklaration.

10.4.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde

I ML finns inte några särskilda bestämmelser som reglerar när redovisningsskyldigheten inträder vid GIF. De allmänna bestämmelserna i ML får därför tillämpas vid GIF.

Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Faktureringsmetoden

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa moms för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura efter leverans av vara. Motsvarande bör gälla vid redovisning av förvärvsskatt med anledning av GIF.

Bokslutsmetoden

För den som tillämpar bokslutsmetoden bör gälla att redovisning ska ske i deklarationen för den period under vilken betalning för förvärvet erlagts. Det innebär att om betalning erläggs i delposter inträder redovisningsskyldigheten för förvärvet successivt. Motsvarande gäller det avdrag för ingående moms som kan följa av förvärvet. I likhet med vad som allmänt gäller vid tillämpning av bokslutsmetoden ska vid utgången av beskattningsåret redovisning av utgående respektive ingående moms ske för sådan del av ett förvärv för vilken redovisningsskyldigheten inte fullgjorts tidigare.

Redovisning av utgående och ingående moms på kvarvarande skuld avseende förvärvet ska då också ske.

Vad gäller redovisningen i KVR hänvisas till RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12).

10.4.4.3 Valutadag

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska ske med iakttagande av kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (10 § RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

I Skattenyheter från Skatteverket (finns även på Skatteverkets webbplats) publiceras löpande de månatliga valutakurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

10.4.4.4 Beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget vid GIF ska bestämmas enligt 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML. Det innebär att vid förvärv mot ersättning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen samt den punktskatt som köparen eventuellt påförts i det andra EG-landet.

Vid överföring av vara utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde, eller om sådant värde saknas, av självkostnadspriset för varan.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML motsvaras av artikel 28e 1 och 28e 2 i sjätte direktivet.

10.4.5 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 momsen med anledning av förvärvet.

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§ ML föreligger för utländska företagare då ingående moms antingen är hänförlig

till omsättning utomlands eller till sådan omsättning i Sverige där förvärvaren är skattskyldig enligt punkterna 2-4 b 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.).

Registrerings-skyldighet

Även om ett GIF är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske företagaren registreras till moms i Sverige enligt 3 kap. 1 § 5 p. SBL.

Vinstmarginal-beskattade 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 34 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

Sjätte direktivet

Bestämmelsen i 3 kap. 30 d § 1 st. ML motsvaras av artikel 28c B c i sjätte direktivet, bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML motsvaras av artikel 26a D b i direktivet och bestämmelsen i 3 kap. 1 § 5 p. SBL motsvaras av artikel 22.1 c i dess lydelse enligt artikel 28h i direktivet.

10.5 Trepartshandel inom EG

10.5.1 Inledning

Trepartshandel

En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

I det fall den s.k. mellanmannen (den i kedjan som förvärvar en vara för vidareomsättning) är registrerad till moms i Sverige skulle vid tillämpning av den ovannämnda reservregeln mellanmannen beskattas i princip för GIF i Sverige. Vid trepartshandel gäller emellertid särskilda regler som syftar till att mellanmannen inte ska beskattas för sitt förvärv varken i varans destinationsland eller i det land där han är moms-registrerad. Beskattningen ska i stället åläggas den förvärvare till vilken mellanmannen avyttrar varan. Denne förvärvare är då skattskyldig för mellanmannens omsättning av varan.

Nedan i avsnitt 10.5.2–10.5.4 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

10.5.2 Första ledet i kedjan

Ett svenskt momsregistrerat företag 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 10.10.2.6.

10.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)

Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall mellanmannen är registrerad till moms i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett GIF i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

Mellanman med utländskt VAT-nummer

När en vara sänds från ett annat EG-land till Sverige och mellanmannen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (dvs. destinationslandet) förutsatt

- att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till moms i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger 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 sjätte direktivet (artikel 28c E 2) 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 moms, se 11 kap. 8 § 4 p. ML.

Sjätte direktivet Motsvarigheten till 2 a kap. 6 § 3 st. ML finns i tredje stycket i artikel 28b A 2. Motsvarigheten till 3 kap. 30 b § ML finns i artikel 28c E 2. Motsvarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 22.3 b i sjätte direktivet.

Exempel Se exempel 22 och 23 i avsnitt 10.10.2.6.

10.5.4 Tredje ledet i kedjan

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt momsregistrerat företag 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.

Sjätte direktivet Motsvarigheten till 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML finns i artikel 21.1 c i dess lydelse enligt artikel 28g i sjätte direktivet.

Exempel Se exempel 23 i avsnitt 10.10.2.6.

10.6 Handel med fler än tre parter inom EG

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrpartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38. Det finns anledning anta att man inom EG förfar olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

Exempel I exempel 24-28 i avsnitt 10.10.2.7 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 momsregistrering av utländska företag genom ett ombud, se avsnitt 40.

10.7 Export

10.7.1 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 tredje land utgör också exportverksamhet.

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående moms som enligt 10 kap. 12 § 1 st. ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 16.7.

Fast etableringsställe, filial i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Detta kan vara fallet vid filial utomlands. Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag mellan vilka omsättning ej kan ske.

Överför det svenska huvudkontoret en vara till filialen utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och däremot svarande förvärv

(jfr kommentar till exempel 3). De ska då redovisas i skattedeklaration och i KVR.

I en skrivelse 1999-05-26, dnr 4361-99/110, har RSV behandlat frågan om momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG.

10.7.2 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 under avsnitt 10.2 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.
- Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet, 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML finns i artikel 15.1 och första stycket i artikel 15.2 i sjätte direktivet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

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 10.7.8.

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.

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.

Hjälpsändningar

Även för hjälpsändningar gäller ML:s vanliga export-bestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige leverans måste ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut moms på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförsel. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från Skatteverkets Ludvikakontor, återfå erlagd moms (se avsnitten 16 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 i artikel 15.1 i sjätte direktivet. 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 här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG anses som export, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 10.7.8 angående krav på dokumentation.

RR har i dom 2003-06-19, RÅ 2003 not. 128, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-04-29, i likhet med SRN, funnit att exportomsättning ej förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EG av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företagets kund i utlandet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i internordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till tredje land och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 10.8.3.

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 moms med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 10.7.8.

Exempel

Exempel avseende export finns I avsnitt 10.10.3.1 (exempel 35 och 36).

10.7.3 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.

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 tredje land 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.

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.

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

5 kap. 1 § 3 st. ML

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML 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.

Omsättning av varor 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 tredje land.

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 tredjelandstrafik. Jämför även EG-domstolens avgörande i C-185/89, Velker.

Med ”bruk ombord” avses t.ex. för fartygets eller luftfartygets eget behov eller för servering ombord.

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. Dessutom gäller enligt 3 kap. 21 § ML att från skatteplikt undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske. Fiskeredskap utgör dock inte fartygstillbehör och de anses inte heller avsedda för bruk ombord, varför sådan leverans omfattas av skatteplikt. I ett förhandsbesked (RSN II 1970:10.7) sades att botten- och flyttrålar inte utgjorde del, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg.

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 tredje land 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 livsmedelslagen (angående livsmedel, se avsnitt 14.2.5) 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 livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 14.2.5) som kan anses säljas momsfritt. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfritt.

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.

Automat-försäljning

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; försäljning/förbrukning ombord

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.

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (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 momsfritt till fartyg på dessa linjer.

Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan moms till fartyg på dessa linjer (6 § 1 st. ovannämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretrunttrafik med betydande bil- och godsbefordran.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 15.4 och 15.7 samt sista stycket i artikel 8.1 c i sjätte direktivet.

10.7.4 Exportbutiker

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. Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare.

Sjätte direktivet

Bestämmelser om exportbutiker finns i tredje stycket i artikel 16.1 B i dess lydelse enligt artikel 28c i sjätte direktivet.

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 tredje land omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i tredje land, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser från RSV:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 1999, m.m., 1999-06-08, dnr 5752-99/100.
- Förtydligande angående exportbutiker, 1999-06-28, dnr 6604-99/110.
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EG-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.
- Exportbutikers försäljning, 2002-02-05, dnr 1375-02/100.

10.7.5 Personbilar och MC

Tillfälligt register

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § 1 st. 1, 2 eller 3 p. lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering, anses som export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 24.

10.7.6 Försäljning till besökare från tredje land

Besökare från tredje land – ej Norge eller Åland

För besökare som är bosatta i annat tredje land 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.

För att styrka uppgifterna 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.

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 kontroll av bosättningsland samt återbetalningen av moms.

Global Refund Sverige AB är för närvarande (februari 2005) den ende godkände intygsgivaren.

Intyg från tullen

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av tullen påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

Bosättning i tredje land

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i tredje land under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i tredje land om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i tredje land. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i tredje land godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. Utlänning, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 24.4.

Försäljning i transithall

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

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.

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 (exkl. moms) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att moms har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exkl. moms får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiv.

RSV har i en skrivelse 1999-05-26, dnr 4361-99/110, behandlat bestämmelserna om momsfri försäljning till privatpersoner bosatta utanför EG. En broschyr, RSV 559, har utgivits på flera språk.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. och 2 st. ML finns i 2-4 stycket i artikel 15.2 i sjätte direktivet.

10.7.7 Garantiåtaganden

Den tidigare regeln om att en vara är omsatt utomlands om den levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort har upphört att gälla från och med den 1 januari 2003. Moms ska således tas ut i dessa fall och den utländske företagaren får ansöka om återbetalning härav hos Skatteverkets utlandsenheter.

10.7.8 Dokumentation

Leverans eller direkt utförsel till tredje land

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.

Bevisbördan

Vid tillämpning av exportbestämmelserna i 5 kap. 9 § ML är det säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna är uppfyllda. Det innebär att

säljaren (vid tillämpning av 5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML) måste kunna styrka att varan transporterats till ett land utanför EG genom att i sin bokföring ha dokumentation som visar att så har skett, t.ex. transporthandlingar eller blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en export. Om köparen är ansvarig för transporten kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av ett intyg ska 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. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet och mot bakgrund av övriga omständigheter som föreligger i det aktuella fallet.

Om säljaren vid avhämtningsköp är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör moms debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden momsen och redovisa försäljningen som en exportomsättning. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur EG. Sådana dokument kan vara 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.

God tro

RR har i dom 2004-03-18, RÅ 2004 ref. 26, ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML (omsättning vid leverans till annat EG-land) inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse. Enligt Skatteverkets uppfattning kan samma bedömning göras vad gäller exportbestämmelserna i 5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML. Även vid tillämpning av bestämmelserna om export krävs en faktisk fysisk transport ut ur EG för att en säljare ska kunna underlåta att debitera moms. Det innebär att vid avhämtningsköp är det säljaren som står risken om det i efterhand visar sig att varan inte har transporterats ut ur EG.

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 bedriver näringsverksamhet i utlandet.

Fartyg i utrikes trafik

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se ovan avsnitt 10.7.3.

Försäljning till besökare från tredje land (tax-free)

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från tredje land, se ovan avsnitt 10.7.6.

10.8 Import

10.8.1 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 tredje land. 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).

10.8.2 Skatteplikt vid import

Skatteplikt

När varan förs in från tredje land ska moms erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML (1 kap. 1 § 1 st. ML). Moms vid import tas ut av Tullverket. Det innebär att tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. också ska tillämpas. Enligt dessa författningar kan i vissa fall temporär eller slutlig frihet från att erlägga tull och skatter beslutas av Tullverket.

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. Se avsnitt 38.

Skattskyldighet

Vem som är skyldig att betala skatt vid import av varor framgår av 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 då en vara inte är belagd med tull eller då importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa då 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.

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 till Tullverket man ska vända sig med frågor som rör momsen vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 38.

Skatteverket är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattnings-ordning hänvisas till avsnitt 10.4.

Tullklarering

Alla varor som införs till Sverige från tredje land 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 betal-ningsskyldig. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tull-

deklaration. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura. Deklaranten ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning. Deklaration får lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos Tullverket. Det är dock alltid importören som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs.

Med ledning av tulldeklarationen fastställer Tullverket tull, skatt (t.ex. moms) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import se avsnitt 15.2.3.1.

”Tullskyldig”

Om en speditör uppträder som ombud för en importör och betalar importmomsen till Tullverket för importörens räkning, har speditören inte rätt till avdrag för sådan moms. Se dock avsnitt 10.8.2 angående 6 § SBF. Se även avsnitt 15.2.3.1 angående speditörsfaktura.

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 10.2.2.3.

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 111/92, Lange, angående olaglig export.

10.8.3 Undantag från skatteplikt

Moms ska enligt 1 kap. 1 § 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 om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. och förordningen om vissa förfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Förfarandet är tillämpligt på exempelvis införsel av varuprov, varor för utställning etc. I vissa fall fordras det dock deposition eller säkerhet. Tidigare benämndes förfarandet temporär tullfrihet.

Tullager

I artikel 16.1 A i sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager och dylikt

är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

Skattefrihet för viss import

I artikel 14.1 i det sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln motsvaras 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.

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 10.2.2.3.

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 moms genom ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området. Se även avsnitt 40.

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 10.2.5.

För närvarande är det inte aktuellt att tillämpa undantaget vid import av gas eftersom Sverige saknar distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i ML angående undantag från skatteplikt vid import har följande motsvarigheter i sjätte direktivet. 3 kap. 30 a § 1 st. motsvaras av artikel 14.1, 3 kap. 30 a § 2 st. motsvaras av artikel 28c D och 3 kap. 30 a § 3 st. motsvaras av artikel 14.1 k.

Import av fordon

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att moms ska erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. när

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.) (se även avsnitt 39.1.1),

- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning nr 918/83).

Exempel

I avsnitt 10.10.3.2 finns exempel avseende import (exempel 37 a–c).

10.8.4 Beskattningsunderlag

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till 7 kap. 8-11 § ML finns i artikel 11 B i sjätte direktivet.

Beskattningsunderlaget ska förutom varans värde för tull-ändamål, med tillägg för tull och andra statliga skatter och avgifter m.m. omfatta frakt- och försäkringskostnader och andra sådana bikostnader fram till den första bestämmelseorten i importlandet. Exempel på bikostnader är bl.a. emballage- och provisionskostnader och godshanteringstjänster. Beskattnings-underlaget ska även inkludera kostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i importlandet eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen. Bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 8 § ML och i 13 b § MF. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området.

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Samtidigt föreligger rätt till återbetalning av ingående moms för den som tillhandahåller en sådan tjänst (10 kap. 11 § ML).

I 7 kap. 9–11 §§ ML finns regler om hur beskattningsunderlag ska beräknas i vissa särskilda fall. Bestämmelserna innebär i princip att beskattningsunderlaget ska utgöras av värdet av tillfört material och arbete. 9 § avser återimport av varor som bearbetats i tredje land på annat sätt än genom reparation. 10 § avser import och återimport av varor som tillverkats helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror. 11 § avser återimport av varor som reparerats. Vid import av varor som lagts i sådana särskilda lager som omfattas av 9 c kap. ML, finns regler i 9 c kap. 6 § ML, se avsnitt 38.

10.9 Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms

10.9.1 Inledning

Nedan följer en kort redogörelse av ML:s bestämmelser om avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående moms vid internationell handel med varor. Se även avsnitt 16.

10.9.2 EG-leverans som är undantagen från skatteplikt

EG-försäljning

Den som omsätter varor i Sverige under sådana förhållanden att svensk moms ska tas ut av kunden har rätt till avdrag för ingående moms enligt allmänna regler i ML även om kunden hör hemma i annat EG-land. I de fall omsättningen är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående moms på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EG-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående moms i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § 1 st. ML vad gäller undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns i artikel 17.3 b i dess lydelse enligt artikel 28f i sjätte direktivet.

10.9.3 GIF

Den som beskattas i Sverige för GIF har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i momsfri verksamhet eller för privat bruk.

Enligt 8 kap. 2 § 2 st. ML uppgår den ingående momsen vid GIF till belopp motsvarande den utgående moms som ska redovisas med anledning av förvärvet. Som nämnts i föregående stycke föreligger dock inte alltid avdragsrätt för den ingående momsen.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om avdragsrätt vid GIF finns i artikel 17.2 d i dess lydelse enligt artikel 28f i sjätte direktivet.

10.9.4 Reservregeln

Avdrag kan vägras

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln som innebär att svenskt momsregistreringsnummer kan åberopas för undantag från skatteplikt i omsättningslandet även om en vara ska transporteras till ett annat EG-land än Sverige kan avdrag i vissa fall vägras. Reservregeln ska fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv där momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen från skatteplikt. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML). Rätt till avdrag vid tillämpning av denna regel bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

10.9.5 Omsättning i annat EG-land

Enligt 10 kap. 11 § 3 st. ML föreligger rätt till återbetalning för ingående moms som avser förvärv inom landet som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land. Rätt till återbetalning bör i likhet med vad som gäller avdragsrätten vid GIF enligt reservregeln endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Rätt till avdrag bör också föreligga om det kan visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

RR har i RÅ 1999 not. 245, uttalat sig om tillämpningen av nämnda bestämmelse såvitt avser dess lydelse före den 1 november 1995, se vidare avsnitt 16.5.

Sjätte direktivet

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § 3 st. ML finns i artikel 17.3 a i dess lydelse enligt artikel 28 f i sjätte direktivet.

10.9.6 Export

En redogörelse över rätten till återbetalning av ingående moms vid export finns i avsnitt 16.7.

10.9.7 Import

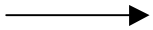
Avdragsrätt vid import beskrivs i avsnitt 15.2.3.1.

10.10 Exempel

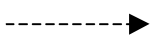
10.10.1 Inledning

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 tredje land

Gräns mot 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 17.4. Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) bilaga 5, skattedeklarationsbroschyren (SKV 409) och broschyren hur man fyller i kvartalsredovisningen (RSV 557) samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

Exemplen har delats in i följande avsnitt:

- Handel med varor inom EG, avsnitt 10.10.2.
- Försäljning av varor från Sverige, avsnitt 10.10.2.1.
- Försäljning av varor till Sverige, avsnitt 10.10.2.2.
- Monteringsleveranser, avsnitt 10.10.2.3.
- Distansförsäljning, avsnitt 10.10.2.4.
- Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder, avsnitt 10.10.2.5.
- Trepartshandel, avsnitt 10.10.2.6.
- Handel med fler än tre parter, avsnitt 10.10.2.7.
- Överföring av varor, avsnitt 10.10.2.8.

– Handel med tredje land, avsnitt 10.10.3.

– Export, avsnitt 10.10.3.1.

– Import, avsnitt 10.10.3.2.

10.10.2 Handel med varor inom EG

10.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige

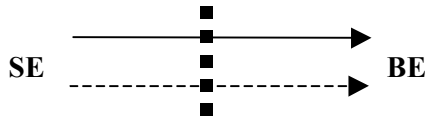
Redogörelse för bestämmelserna

I avsnitt 10.3 redogörs för undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML då varor transporteras från Sverige till ett annat EG-land.

Köparen åberopar VAT-nr

Exempel 1

SE i Sverige säljer en maskin till BE i Belgien. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Maskinen transporteras från Sverige till Belgien.



SE:s omsättning i Sverige är undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. BE gör ett GIF i Belgien.

SE:s redovisning

Deklarationen: rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Försäljning av skepp

Exempel 2

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML.

SE:s redovisning styrs av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte.

SE:s redovisning om PT åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 23.

KVR: PT:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om PT inte åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 12.

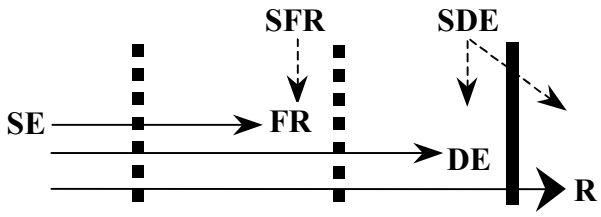
KVR: lämnas inte.

Beställning via filial - direkt leverans till kund

Exempel 3

SE i Sverige har en filial (SFR) i Frankrike och en filial (SDE) i Tyskland. SFR tar upp beställning på varor från näringsidkaren FR i Frankrike. SDE tar upp beställningar på varor från näringsidkaren DE i Tyskland och från R i Ryssland. Varorna sänds direkt från SE till FR, DE och R. Samtliga är momsregistrerade i respektive hemland.

Omsättningarna till FR och DE är gjorda i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Moms ska inte tas ut vid försäljningarna till Frankrike och Tyskland, eftersom de blir föremål för GIF där (3 kap. 30 a § ML). Moms ska inte heller tas ut vid försäljningar till Ryssland, då de utgör exportförsäljningar (omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 och 2 p. ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen:	rad 21 (leverans till R), rad 23 (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.

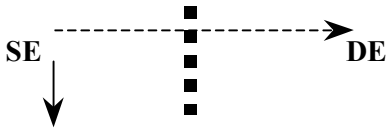
Leverans till filial

Om varorna i stället levereras från SE till filialerna och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till filialerna kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland som GIF och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder. Överföringen 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 24 i deklarationen. I KVR anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod SE:s tyska respektive franska VAT-nummer inkl. landskod. Dessutom anges värdet av varan. En närmare beskrivning av bestämmelserna om överföring av varor från Sverige till annat EG-land finns i avsnitt 10.3.7.

Varan stannar i Sverige

Exempel 4

SE i Sverige säljer en vara till DE i Tyskland. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan transporteras inte till Tyskland eller till ett annat EG-land utan stannar i Sverige.



SE:s omsättning i Sverige är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

SE:s redovisning:

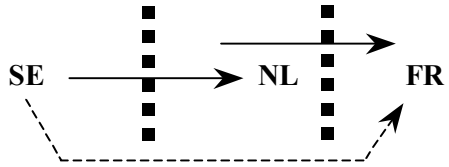
Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Transport via annat EG-land

Exempel 5

SE i Sverige säljer en vara till FR i Frankrike. SE och FR är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till NL i Holland för viss reparation eller annan bearbetning (ej tillverkning av ny vara). Varan sänds vidare från Holland till Frankrike. Varan säljs momsfritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML.



SE:s redovisning:

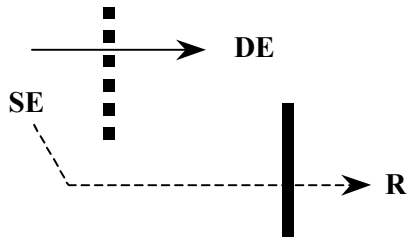
Deklarationen: rad 23.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Köpare från tredje land

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 moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredje land. Varan kan inte säljas momsfritt i Sverige

enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på var varan finns när äganderätten övergår till R, kan R bli registreringsskyldig i Sverige eller tyskland. Om varan finns i Sverige när äganderätten övergår till R får R:s omsättning till DE anses ha skett i Sverige (varan finns i Sverige då transporten från R till DE påbörjas enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). R blir skyldig att låta registrera sig till moms i Sverige enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL.

R:s redovisning om han ska momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Om varan finns i Tyskland när äganderätten övergår till R får R:s omsättning till DE anses ha skett i Tyskland. Varan får i sådant fall anses befinna sig i Tyskland när transporten av varan från R till DE påbörjas. R:s omsättningen har därför skett utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Tyskland:

Deklarationen: rad 23.

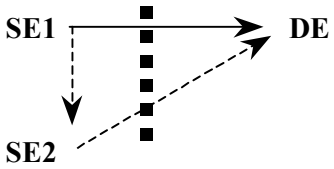
KVR: R:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Om varan levereras från Sverige till ett annat EG-land men såväl säljare som köpare är registrerade till moms i Sverige ska transaktionen beläggas med svensk moms.

Svensk köpare – gränsöverskridande transport

Exempel 7

SE1 säljer en vara till SE2 (led 1). Båda är registrerade till moms i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE (led 2). Denne är registrerad till moms i Tyskland.



SE1:s försäljning till SE2 är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Svensk moms ska tas ut.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE2 vidaresäljer varan till DE i Tyskland kan detta ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

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 moms (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Deklarationen: rad 12.

KVR: ska inte lämnas.

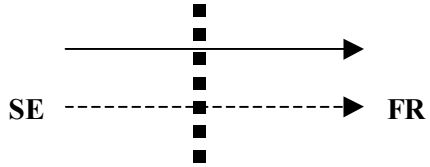
Övrigt: SE ska sända kopia av fakturan till Skatteverkets Ludvikakontor.

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 moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde

(förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till moms i Frankrike.



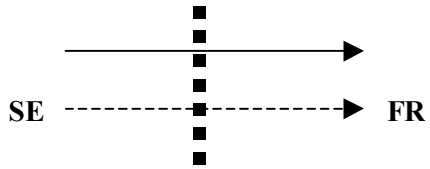
SE:s redovisning om FR registreras till moms i Frankrike:

Deklarationen: rad 23.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

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 moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska momssystemet.



SE ska ta ut svensk moms.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

Försäljningen kan ske utan svensk moms endast om FR visar att han är registrerad till moms i Frankrike på grund

av att förvärvströskeln överskridits eller att förvärvsbeskattning ska ske till följd av beslut om frivillig skattskyldighet för förvärv. De svenska bestämmelserna om förvärvströskeln behandlas i avsnitten 10.4.2.4.

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 24.
KVR:	ska lämnas med angivande av SE:s VAT-nummer inkl. landskod i tyskland och värdet av varuleveransen.

Djurskinnsauktioner i Finland resp. Danmark

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 skinnförsäljare 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, se skrivelse från RSV 1995-12-21, dnr 9085-95/902.

SE:s redovisning:

Deklarationen:	rad 23.
KVR:	ska lämnas med angivande av köparens VAT-nummer inkl. landskod i Finland respektive Danmark och värdet av varuleveransen.

10.10.2.2 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 10.4.2.4.

Transport via annat EG-land

Exempel 12

SE, som är registrerad till moms i Sverige, förvärvar en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland via Danmark till Sverige.

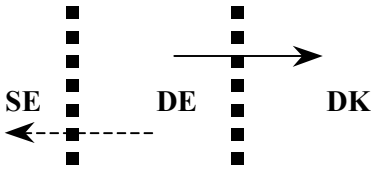
SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen. SE redovisar skatt på samma sätt som i exempel 11.

Reservregeln

En redogörelse för tillämpning av reservregeln finns i avsnitt 10.4.2.6.

Exempel 13

SE förvärvar under åberopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland till DK i Danmark på begäran av SE.



SE gör egentligen ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, den s.k. reservregeln). Avdragsrätt för ingående moms föreligger endast om SE kan visa att han är skattskyldig för omsättning av varan i Danmark, eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark (jfr exempel 25) där avdrag anses kunna medges eller att varan förvärvats för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om SE, efter det att beskattning skett i Sverige, visar att beskattning skett även i Danmark, har SE rätt att med stöd av 13 kap. 25 a § ML justera sin svenska momsredovisning.

Förvärvströskeln

En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid tillämpning av förvärvströskeln finns i avsnitt 10.4.2.4.

Exempel 14

SE, som är en idrottsförening i Sverige, har köpt varor i Frankrike för 40 000 kr till den idrottsliga verksamheten. SE är registrerad till moms i Sverige för försäljningsverksamhet från en butik. SE har inte gjort några ytterligare inköp från andra EG-länder än Frankrike till den idrottsliga verksamheten under det innevarande eller det föregående året.

SE ska inte använda den vara som köpts i Frankrike (och för vilken fransk moms torde ha erlagts) i den verksamhet man bedriver som medför skattskyldighet (butiken). På grund härav, och då förvärvströskeln om 90 000 kr inte överskrids, ska inte SE beskattas för GIF i Sverige.

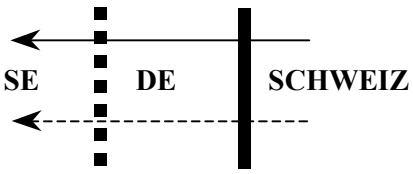
Import via annat EG-land

I avsnitt 10.4.2.5 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 moms här.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25 och 35.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE betalt importmoms i Tyskland ska han beskattas för GIF i Sverige men avdragsrätt saknas i detta fall. SE torde kunna erhålla återbetalning av importmomsen i Tyskland.

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exempel 37 b), och därför erlägger importmoms i Sverige, ska beskattning av GIF inte ske i Sverige.

10.10.2.3 Monteringsleveranser

I avsnitt 10.2.2.2 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om monteringsleveranser.

Försäljning från Sverige

Exempel 16

(Jfr exempel 17 och 29 nedan 4 samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11 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 EG-varuförsäljning vid vilken köparen ska förvärvsbeskattas, men det är inte heller fråga om tillhandahållande av en tjänst t.ex. byggnadsentreprenad. SE anses omsätta en vara inklusive montering och installation därav.

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket avgörs av de belgiska myndigheterna, och således redovisar skatten där ska det inte ske någon redovisning i den svenska skattedeklarationen eller i KVR av omsättningen till den belgiske kunden. När det är fråga om en sådan monteringsleverans som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML ska något värde av varuöverföring ej heller redovisas enligt 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om SE inte registreras i Belgien ska det likafullt inte ske någon redovisning av omsättningen till den belgiske kunden i den svenska deklarationen.

Installations-arbetet är omfattande

16 b

Tillhandahållandet är av sådan art och omfattning att det är att betrakta som omsättning av tjänst.

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 10.3.7) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern omsättning). Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

SE:s redovisning i Sverige av varuöverföringen:

Deklarationen:	rad 24 (omsättning av tjänst rad 22).
KVR:	SE:s belgiska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varan.

Försäljning till Sverige

Exempel 17

(Jfr exempel 16 och 29 i detta avsnitt samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11 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 bör inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett varutillhandahållande. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

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 en momsregistrerad förvärvare av den s.k. monteringsleveransen skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos 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 skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer.

För omsättningar till i Sverige icke momsregistrerade köpare är DE alltid skattskyldig.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML 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 b p. ML som DE gör.

10.10.2.4 Distansförsäljning

I avsnitt 10.2.2.4 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 inte heller redovisas i deklaration och i KVR. Det framgår av 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om omsättningströskeln överskrids efter det att försäljning pågått en tid under året torde eventuellt registrering i det andra landet komma i fråga endast fr.o.m. den tidpunkt då omsättningströskeln faktiskt överskrids. De omsättningar som gjorts före den tidpunkten anses då gjorda i Sverige och svensk moms redovisas för dessa.

Redovisning i skattedeklarationen för sistnämnda försäljning görs som för andra försäljningar i Sverige (dvs. rad 11 och 32). KVR ska inte lämnas.

Deklarationen: rad 11 och 32.

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 härom i avsnitt 10.6.4.9).

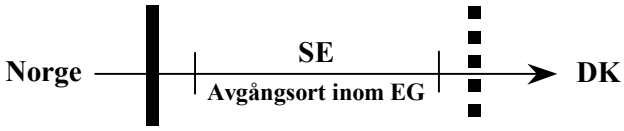
IT blir skattskyldig till moms i Sverige från och med den omsättning som innebär att gränsvärdet 320 000 kr överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till moms i Sverige (23 kap. 4 § SBL). Registrering sker vid Skatteverkets utlandsenhet i 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 § 1 st. 6 p. ML).

10.10.2.5 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 10.2.4.

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 tredje land.

10.10.2.6 Trepartshandel

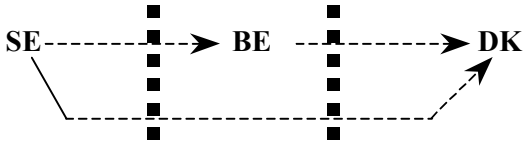
Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om trepartshandel finns i avsnitt 10.5.

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 momsregistrerade i respektive hemland. Leveransen sker direkt från SE till DK (dvs. trepartshandel).



SE:s försäljning till BE är fri från svensk moms (3 kap. 30 a § ML).

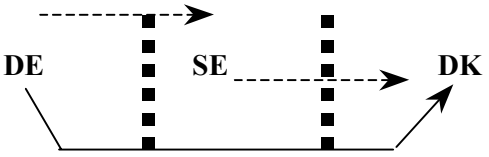
SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

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 moms i sitt hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Danmark.

Fråga är om en s.k. trepartshandel. SE ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 26 (mellanman i trepartshandel).

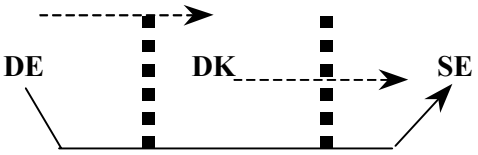
KVR: DK:s VAT-nummer inkl. landskod

och i fältet avseende trepartshandel värdet av varuleveransen till DK.

SE är tredje ledet

Exempel 23

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett GIF i Sverige, men detta undantas från skatteplikt på grund av att DK är en utländsk företagare, (3 kap. 30 b § ML). SE är enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om DK har ett fast etableringsställe i Sverige är bestämmelsen i 3 kap. 30 b § ML inte tillämplig av den anledningen att DK i så fall inte anses som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt GIF i Sverige och för den efterföljande omsättningen till SE. DK:s redovisning i så fall: Deklarationen: Rad 25, 35 och 37 (förvärvet). KVR lämnas aldrig av köparen. Rad 11, 32 (omsättningen till SE).

10.10.2.7 Handel med fler än tre parter

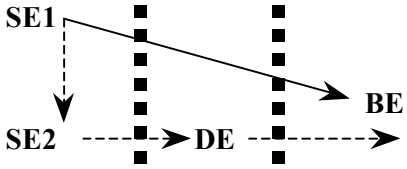
Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om handel med fler än tre parter finns i avsnitt 10.6.1.

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 momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



(1) SE1:

Omsättningen är gjord i Sverige och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Deklarationen: rad 11 och 32.

KVR: ska inte lämnas.

(2) SE2:

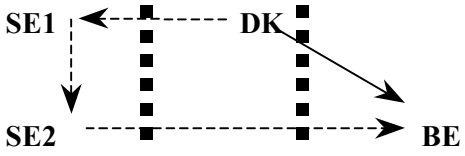
Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt (SE2 är säljare i en tvåpartshandel alternativt i en trepartshandel).

Deklarationen: rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

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 momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Om SE1 blir momsregistrerad i Danmark (avgångslandet) kan SE2 behandlas som s.k. mellanman i en trepartshandel. Om i stället SE2 blir momsregistrerad i Belgien (destinationslandet) kan SE1 behandlas som mellanman i en trepartshandel.

I detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är andra eller tredje part i kedjan) bör man av praktiska skäl kunna se försäljningarna som två fall av tvåpartshandel dvs. dels mellan DK och SE1, dels mellan SE2 och BE.

Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). SE1 debiterar inte moms i sin faktura till SE2. I detta fall har SE1 även avdragsrätt för sin förvärvsskatt på grund av att man vet vad som händer med varan efter förvärvet, att SE1:s köp och försäljning redovisas i en och samma deklaration, att det är fråga om en transaktion där två svenska VAT-nummer åberopas och att Sverige inte är varans destinationsland (jfr exempel 24).

(2) SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37 (GIF) samt av praktiska skäl rad 21 (försäljningen till SE2).

KVR: ska inte lämnas.

SE2:s försäljning bör i ett sådant här fall ses som en omsättning i Sverige som blir undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML (säljande part i en tvåpartshandel där BE gör ett GIF).

(3) SE2:s redovisning:

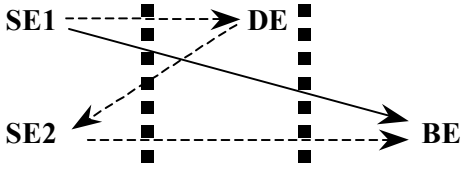
Deklarationen: rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Huruvida SE1 och SE2 ska registreras till moms i Danmark eller Belgien avgörs dock av dessa länders bestämmelser.

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 momsregistrerade.



Av praktiska skäl bör i detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är förste respektive tredje part i kedjan) försäljningarna ses som dels en tvåpartshandel (mellan SE1 och DE), dels som en trepartshandel (mellan DE, SE2 och BE).

SE1:s omsättning i Sverige blir därmed undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML.

(1) SE1:s redovisning:

Deklarationen:	rad 23.
KVR:	DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE2 är mellanman i en trepartshandel och ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen:	rad 26 (mellanman i trepartshandeln).
KVR:	BE:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avs. trepartshandel värdet av varuleveransen till BE.

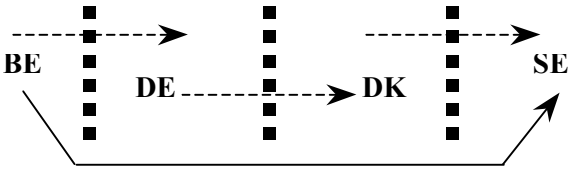
Angående exempel 27-28:

I avsnitt 10.6 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 10.6.

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 moms-

registrerade 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 moms, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en trepartshandel, dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML.

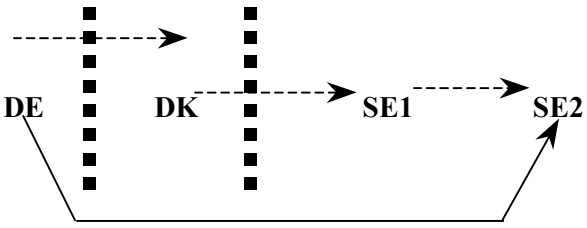
Även i denna situation blir SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas inte.

Exempel 28

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och momsregistrerade i respektive hemland.



SE1:s redovisning av köpet från DK styrs (på samma sätt som i exempel 28 a ovan) av DK:s faktura, dvs. utifrån om DK betraktat transaktionen som tvåparts- eller trepartshandel.

SE1:s försäljning till SE2 får ses som en omsättning inom landet. SE1 ska därför debitera SE2 moms. Uttryckligt lagstöd saknas för att betrakta detta som en omsättning inom landet. Grundtanken torde dock vara att om en förvärvsbeskattning sker i Sverige (varans destinationsland), bör även en efterföljande försäljning till någon med svenskt VAT-nummer anses som en omsättning inom landet.

SE1:s redovisning:

Deklarationen:	rad 11 och 32.
KVR:	SE1 ska inte lämna KVR (ingen EG-handel).

10.10.2.8 Överföring av varor

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om överföringar från Sverige till andra EG-länder finns i avsnitt 10.3.7.

Bestämmelserna om överföringar från andra EG-länder till Sverige lämnas i avsnitt 10.4.3.

Överföring från Sverige

Exempel 29

(Jfr exempel 16 och 17 ovan samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11 om beskattningsland för tjänster.)

SE i Sverige för över en del av sitt lager till Danmark. SE kan bli skyldig att registrera sig till moms i Danmark eftersom han anses göra ett GIF där i och med överföringen.

SE:s redovisning i Sverige:

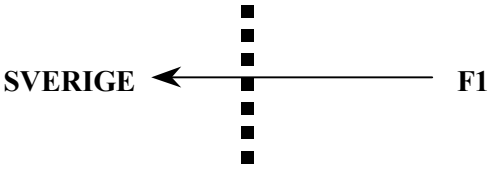
Deklarationen: Rad 24.

KVR: SE:s danska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varuleveransen.

Överföring till Sverige

Exempel 30 a

FI, som är registrerad till moms i Finland och saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till SE som är momsregistrerad här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML.



FI gör på grund av överföringen av varan ett GIF här i landet. Han ska därför registreras till moms i Sverige. På grund av bestämmelse i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta GIF eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML. FI:s redovisning i Sverige för överföringen blir följande.

FI:s redovisning av förvärvet:

Deklarationen: rad 25.

KVR: ska inte lämnas i Sverige avseende överföringen, eftersom FI är att jämställa med en köpare. Omsättningen i Sverige och skatten på denna redovisas av SE på rad 11, 32 och eventuellt 37.

Exempel 30 b

Om SE inte är momsregistrerad 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 momsregistrering.

FI redovisar i båda dessa fall omsättningen på rad 11 och skatten (vid 25 % skattesats) på rad 32 i deklarationen.

Eftersom FI är skattskyldig för omsättningen i Sverige har FI inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML, men återbetalningsrätt enligt 8 kap. Av detta följer att FI blir skattskyldig för överföringen och ska redovisa denna på raderna 25, 35 och 37.

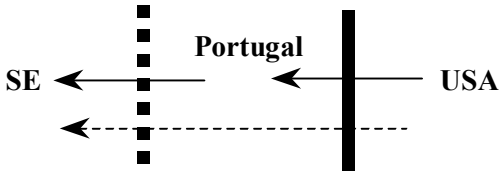
Exempel 30 d

Redovisningen blir densamma, som i 29 b och c om FI i det fall denne saknar etableringsställe i Sverige ansöker enligt 1 kap. 2 a § ML om att få vara skattskyldig även när köparen är momsregistrerad i Sverige.

Exempel 31

Överföring efter import

SE, som är momsregistrerad i Sverige, importerar en vara till Portugal från USA. Han transporterar den sedan vidare till Sverige för att använda den i den egna verksamheten här i landet.



SE gör ett GIF i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 25, 35 och 37.

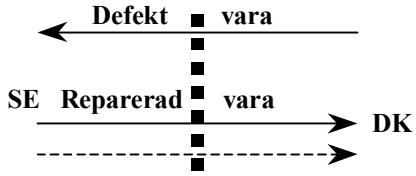
KVR: ska inte lämnas.

SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock exempel 37 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 inte hade sänts tillbaka till det land varan ursprungligen sänts ifrån, dvs. Danmark, ska överföringen inte förvärvsbeskattas (3 kap. 30 d § ML).

Angående hur reparationstjänsten ska beskattas, se avsnitt 11.3.3.

Exempel 33

Överföring för att utföra tjänst med varan

SE ska hyra en lyftkran av DK i ett år. Parterna är momsregistrerade i respektive hemland. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och är därmed en utländsk företagare 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 11.3.7.

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 förvärv i Sverige. Av 3 kap. 30 d § ML framgår dock att förvärvet inte är skattepliktigt, eftersom DE skulle ha rätt till återbetalning av den s.k. förvärvsskatten om beskattning skett för förvärvet (överföringen). DE ska därmed inte beskattas för GIF med anledning av överföringen.

10.10.3 Handel med tredje land

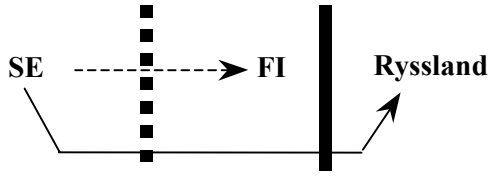
10.10.3.1 Export

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om export finns i avsnitt 10.7.

Exempel 35

SE i Sverige säljer en vara till FI i Finland. Varan transporteras från Sverige till Ryssland. Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML.



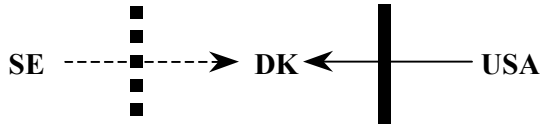
SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 21.

KVR: ska inte lämnas.

Exempel 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).



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 21.

KVR: ska inte lämnas.

10.10.3.2 Import

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om import finns i avsnitt 10.2.2.3 och 10.8.

Exempel 37

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är näringsidkare och registrerad till moms i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

37 a

SE vet redan då byrån förs in i Sverige att han ska vidareomsätta den till en svensk kund, SE1, och fakturerar SE1 för denna omsättning.

Importmoms betalas till tullen. SE deklarerar omsättningen inom landet.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 11, 32 och 37 (importmomsen), är det fråga om en vara på vars omsättning en reducerad skattesats är tillämplig (se avsnitt 14) ska redovisningen inte ske på rad 32 utan på rad 33 såvitt avser skattesatsen 12 % och rad 34 såvitt avser skattesatsen 6 %.

KVR: ska inte lämnas.

37 b

SE vet redan då varan förs in i Sverige att han ska sälja den vidare till en finsk näringsidkare, FI och fakturerar FI för denna omsättning vid vilken varan ska transporteras till Finland.

Importmoms betalas inte till tullen (3 kap. 30 § 2 st. ML).

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där importmoms inte tas ut på grund av att det inte sker någon import.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Om SE inte redan är registrerad till moms i Sverige ska han bli det på grund av att han är berättigad till återbetalning av ingående moms (10 kap. 11 §, 19 kap. 13 § ML) till följd av importen och den följande omsättningen.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 23.

KVR: FI:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

37 c

Vid tidpunkten för införseln vet inte SE vem han ska sälja varan till, varför den läggs i lager.

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos tullen. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han ska göra med varan. Om varan ska omsättas till en svensk köpare blir momseffekten som i exempel 37 a ovan. Om varan ska omsättas enligt 3 kap. 30 a § ML (till annat EG-land) blir utgången som i exempel 37 b (angående transitering se nedan). Om varan ska omsättas med transport till tredje land sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning:

Deklarationen: försäljningen redovisas som en exportförsäljning (rad 21).

KVR: lämnas inte vid en exportförsäljning.

Transitering T1-proceduren

I exempel 37 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 37 b). Jfr exempel 15 och 31.

11 Beskattningsland – tjänst

11.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän beskrivning av förutsättningarna vid bestämmande av beskattningsland för tjänster och en redogörelse för några specialbestämmelser. Därefter följer från och med avsnitt 11.2 en fördjupad genomgång av författningsbestämmelserna med exempel och rättsfall.

11.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige. Sverige är då beskattningsland och svensk moms ska redovisas. I 3 kap. 30 a § 3 st., 30 e §, 30 g §, 31 §, 31 a § och 32 § ML finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning.

Omsättningsland

I 5 kap. ML anges i vilket land en transaktion ska anses ha ägt rum och som därmed är omsättningsland. Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster har utformats i enlighet med sjätte direktivet. På samma sätt som gäller vid omsättning av varor anges i vilka fall omsättning av tjänst ska anses som en omsättning inom landet. I 5 kap. 1 § ML stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. Omsättning utomlands kan äga rum antingen inom eller utanför EG. Med export avses i ML sådan omsättning som sker utanför EG:s mervärdesskatteområde.

Systematik, metod för läsning

I 5 kap. 4–8 §§ ML anges om omsättning av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Även om en tjänst enligt 4–8 §§ är omsatt inom landet kan den enligt 11 § anses vara omsatt utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 4–8 §§ ML ska därför läsas mot 1 och 11 §§.

Klassificering av tjänsterna

Ingen av reglerna i 5 kap. har företräde framför någon annan. Då fråga uppkommer om vilken av reglerna som är tillämplig ska bedömning ske om tjänsten omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4–7 a §§ ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av

5 kap. 8 § ML. (Jfr domar av EG-domstolen C-327/94, Dudda punkt 21, C-167/95, Linthorst punkt 11, C-108/00, SPI punkt 16 och C-68/03 Lipjes punkt 16, m.fl.) Karaktären av en tjänst enligt 5 kap. 4–8 §§ ML bedöms bl.a. utifrån arten av den prestation som en köpare begär att säljaren ska tillhandahålla. Beträffande tillämpning av delnings- eller huvudsaklighetsprincipen se avsnitt 12.4. Beskattningsland för en tjänst bestäms utifrån tjänstens karaktär och i vissa fall även efter säljarens och köparens egenskap av näringsidkare eller ej samt förekomst av fast etableringsställe, bosättning och annat som ger anknytning till visst land.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster motsvarar i huvudsak artiklarna 9, 15, 28b C, D, E och F i sjätte direktivet.

Definition av tjänst

Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § ML allt som definitionsmässigt inte utgör varor enligt denna paragraf och som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Frågan om definitionsmässig åtskillnad mellan varor och tjänster uppkommer bl.a. vid elektronisk handel.

Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster sker elektroniskt. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är därför inte möjlig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Det samma gäller för överföringar till diskett, CD-skivor etc. En vara som levereras ”on-line” är således inte längre ett ”materiellt ting”, dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst (se avsnitt 10.1.3) och då normalt en sådan tjänst som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML (elektroniska tjänster) eller av någon annan av punkterna i det avsedda stycket (se avsnitt 11.3.5). Exempel på elektroniska tjänster är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Se även RSV:s

skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och moms-området avseende elektronisk handel och annan post-orderhandel”. PM:an är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:an behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

Musik on-line

Försäljning av nedladdningsbar musik on-line, utgör tillhanda-hållande av en tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 12 d p. ML.

Varutransport inom EG
Inhemsk varu-transport
Stödtjänster/ förmedling

För varutransporter inom EG finns särskilda regler. Bestämmelserna i Rådets direktiv 91/680/EEG innehåller regler om hur momsen ska behandlas avseende varutransporter mellan EG-länder under den s.k. övergångsordningen. Genom Rådets direktiv 95/7/EG (andra förenklingsdirektivet) har regler införts som innebär att en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med varutransport inom EG jämställs med en varutransport inom EG. På motsvarande sätt har stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en sådan transport samt förmedling som avser någon av dessa tjänster reglerats. Se avsnitt 11.3.2.

Tjänst på lös egendom

Särskilda regler finns för värdering av respektive arbete på varor inom EG. Se avsnitt 11.3.3.

7 §-tjänster, näringsidkare

Vid bedömning av omsättningsland för tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML och som tillhandahålls inom EG är förvärvarens status såsom näringsidkare eller inte av avgörande betydelse. Se avsnitt 11.3.5.

Exportdefinition

Vad som utgör exportomsättning framgår av avsnitt 10.7.

EG:s institutioner och organ/internationella organisationer

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner och organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen (3 kap. 30 a § 3 st. ML). Se avsnitt 6.19, 11.1.3 och 39.

Azorerna, Madeira

Från skatteplikt undantas också omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).

Posttransporttjänster

Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 6.19.

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 moms medges i destinationslandet för motsvarande omsättning. Säljaren ska i sina räkenskaper ha ett intyg (SKV 5929), se bilaga 15, utfärdat av behörig myndighet i det land köparen är stationerad (14 c § MF).

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).

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). Se avsnitt 6.18, 10.8.4 och 12.8.

Skattskyldighet och redovisningsskyldighet

Några särskilda regler finns inte för när skattskyldighet respektive redovisningsskyldighet inträder vid omsättning av tjänster mellan EG-länder. Härvid gäller de allmänna bestämmelserna i ML, som innebär att skattskyldighet normalt inträder när tjänst är tillhandahållen. Se vidare avsnitt 4.5. Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Redovisnings-metod

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura för tjänsten. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående moms för den period då betalning erhållits respektive erlagts för tjänsten. Motsvarande gäller när köparen av en tjänst är betalningsskyldig för skatten. Se vidare avsnitt 18.

Förskott

Om det framgår klart att en beställd tjänst ska omsättas utomlands ska förskott och a conton inte beläggas med moms.

Ingen KVR

Omsättning av tjänster mellan EG-länder ska inte redovisas i någon KVR.

11.1.2 Filial samt dotterbolag

Filial Huvudkontor

Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Filialen utgör således en integrerad del av huvudkontorets verksamhet, även om huvudkontoret och filialen är verksamma i två skilda länder. Huruvida filialen kan anses som skattskyldig för moms i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 40.

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag utgör ingen omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1-2 p. ML. Se vidare avsnitt 40.4.

Dotterbolag

Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML.

11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG

EU, Nato m.fl.

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls åt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Se även avsnitt 6.19 och 39.

Intyg

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (sätesland) utfärdat intyg (SKV 5929), se bilaga 15.

Endast till annat EG-land

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.

Beskickningar

Omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikes-representation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Export

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

11.2 Inom landet eller utomlands

11.2.1 Allmänt

Inom landet Utomlands

I 5 kap. 1 § 1 st. ML anges att i de fall det inte anges att omsättningen ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. är omsättningen gjord utomlands. Se vidare avsnitt 11.2.2 samt 11.3. 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 11.4.

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.

11.2.2 Omsättningsland för tjänster

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från

vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster enligt 5 kap. 4–7 a §§ jämfört med 11 § ML gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs då i stället efter andra kriterier.

Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag i 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3 och 4 b p. ML som innebär att redovisnings- och betalningsskyldigheten i vissa fall åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4–8 §§ och 11 § ML. I tablån görs även en hänvisning till respektive avsnitt. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I respektive avsnitt redogörs också för vem som är skattskyldig. Avsnitten avslutas med ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

FASTIGHETSTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.1) t.ex.

– byggnadsarbete
– anläggningsarbete
– byggledning
– ritning, projektering
– fastighetsskötsel
– upplåtelse av fastighet

TRANSPORT- OCH STÖDTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.2)

– persontransport
– varutransport
– omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport

VÄRDERING AV OCH ARBETE PÅ VARA SOM ÄR LÖS EGENDOM

(avsnitt 11.3.3) t.ex.

– reparation
– service
– värdering
– kontroll
– analys

KULTURELLA AKTIVITETER

(avsnitt 11.3.4) t.ex.

– artistiska framträdanden
– idrott
– utbildning

7 §–TJÄNSTER

(avsnitt 11.3.5) t.ex.

– ekonomiska rättigheter

– reklam och annonsering

– konsulttjänster

– automatisk databehandling

– information

– finansiella tjänster, försäkrings och återförsäkringstjänster

– arbetskraft

– uthyrning exkl. transportmedel och transporthjälpmedel

– elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar

TJÄNSTER ENLIGT 8 §

(avsnitt 11.3.6) t.ex.

– förpacknings- och kuverteringstjänst

– lagringstjänst

– personliga tjänster (t.ex. frisörtjänst)

– serveringstjänster

– skiljedomsuppdrag

– veterinärtjänster

UTHYRNING AV TRANSPORTMEDEL ELLER TRANSPORTHJÄLPMEDEL

(avsnitt 11.3.7) t.ex.

– personbil, släp, container

11 §–TJÄNSTER

(avsnitt 11.4)

– fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

– stödtjänster eller varutransport

– arbete på lös egendom

FÖRMEDLING

(avsnitt 11.3.8)

– som avser en vara eller en tjänst

11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML

11.3.1 Fastighetstjänster

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML).

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 9.2 a.

Som exempel på tjänster som avser fastighet kan nämnas

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster,
- mark- och bottenundersökningar (t.ex. seismiska undersökningar),
- skogsavverkning och skördning av växtlighet,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning (såväl teknisk som kameral),
- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförliga tjänster (t.ex. byggnadsbesiktning och mögelundersökning), och
- upplåtelse av fastighet (t.ex. hyresrätt, bostadsrätt samt rumsuthyrning i hotellrörelse).

Direkt anknytning

Tjänsterna ska ha direkt anknytning till en viss fastighet. Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Regeln omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom och omsättningsland för tjänsten bedöms enligt 5 kap. 6 § 1 st. 4 p. jfr med 3 p. ML, se avsnitt 11.3.3.

Bestämmelserna om vad som är fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte som tjänst avseende fastighet:

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden” (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal. EG-domstolen fann i dom C-275/01, Sinclair Collis, att artikel 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal, av rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av lokalinnehavaren, inte utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikeln.

Inom landet eller utomlands

Fastighetens belägenhet är den faktor som styr var en fastighetstjänst är omsatt. Är fastigheten belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 4 § 1 st. ML). I annat fall är den omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Skattskyldighet

Den som inom landet omsätter en tjänst som omfattas av 5 kap. 4 § 1 st. ML är skattskyldig och ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller dock inte om säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige. I ett sådant fall är huvudregeln att förvärvaren av tjänsten är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). Säljaren har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Säljaren kan emellertid med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som säljaren gör.

Säljaren är dock alltid skattskyldig för uthyrning av lokal som omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML.

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. (SFS 2000:143, prop. 1999/2000:58).

Montering eller installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.6.4.13 och 11.3.3.

Exempel 1

(Jfr exempel 25 i detta avsnitt och exempel 16 och 17 i avsnitt 10.10.2.3.)

DK i Danmark reparerar en fastighet som SE äger i Sverige. I samband med reparationsarbetet tillhandahåller han badkar och tvättställ som han fört med från Danmark.

Det är här fråga om ett tillhandahållande som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML. Tjänsten är omsatt i Sverige därför att fastigheten är belägen inom landet. DK, som saknar fast etableringsställe i Sverige och som inte heller stadigvarande vistas här, är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara med montering, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållandet, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst (reparation) avseende fastighet.

Omvänd skattskyldighet

Alternativ 1. SE är momsregistrerad i Sverige

Eftersom SE är momsregistrerad i Sverige blir SE skattskyldig då DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). DK har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1-4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Den överföring av badkaret och 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. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste DK vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DK med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DK gör.

DK ska då redovisa moms på sin omsättning samt förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av material (badrumsutrustningen) till Sverige (se avsnitt 10.4.3). Eftersom DK:s verksamhet medför skattskyldighet i Sverige har han avdragsrätt DK får också göra avdrag för ingående moms på inköp av varor och tjänster som han gör i Sverige för utförandet av arbetet.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DK debiterad skatt på rad 37.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 25, 35 och 37.

2) Omsättningen av reparationstjänsten på rad 11 och rad 32.

3) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Om köparen inte är momsregistrerad

Alternativ 2. SE är inte momsregistrerad i Sverige.

Om SE inte är momsregistrerad i Sverige gäller alltid att DK själv blir skattskyldig för sin omsättning och ska redovisa den på närmast ovan angivna sätt i deklarationen.

Renovering av byggnadstillbehör

SRN har i ett förhandsbesked 1997-05-12 bedömt ett utländskt företags tillhandahållande av en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige. Tjänsten utfördes i huvudsak i utlandet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB och därmed tjänst avseende fastighet, såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML.

Arkitekttjänst 5 kap. 1 § ML

Exempel 2

En arkitekt med verksamhet i Sverige ritar en byggnad som ska uppföras i utlandet. Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom byggnaden ska uppföras på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st., jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Byggtjänst – svensk byggare 5 kap. 4 § ML

Exempel 3

En utländsk fastighetsägare 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 momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det saknar således betydelse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Byggtjänst – utländsk byggare 5 kap. 4 § ML

Exempel 4

En fastighetsägare som är en privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg.

Tjänsten utförs av ett utländskt byggföretag (jfr avsnitt 40) i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet då fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Även byggmästare, som är en utländsk företagare, är skattskyldig för fastighetstjänst omsatt inom landet om köparen inte beskattas för förvärvet. (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggmästarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Då köparen av tjänsten är en privatperson (som inte är momsregistrerad) kan omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, inte tillämpas. Jfr exempel 1.

Byggnads-entreprenad Utländsk entreprenör 5 kap. 4 § ML

Exempel 5

Ett tyskt företag, DE, har i uppdrag att leverera och installera hissar i en fastighet i Sverige. Uppdraget innebär att de i Tyskland tillverkade komponenterna fraktas hit och installeras av det utländska företagets tekniker. DE som är en juridisk person har inte sätet för sin verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige. DE är följaktligen en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.

Hela uppdraget är att anse som en byggnadsentreprenad, dvs. en tjänst avseende fastighet. Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Omvänd skatt-skyldighet om förvärvaren är momsregistrerad i Sverige 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Om köparen SE är momsregistrerad i Sverige blir SE skattskyldig då DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning från Skatteverkets utlands-enheter. Den överföring av komponenter som DE gör till Sverige undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig 1 kap. 2 d § ML

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

DE ska vid detta alternativ förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av hissarna till Sverige (se avsnitt 10.4.3). Eftersom DE:s verksamhet här medför skattskyldighet för denne föreligger avdragsrätt. DE har också avdragsrätt för ingående moms på inköp av varor som han gör i Sverige för utförandet av arbetet. DE ska även beskattas för omsättningen av entreprenadtjänsten.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DE debiterad skatt på rad 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 25, 35 och 37.

2) Omsättning av tjänsten Rad 11 och 32.

3) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Som framgår av exempel 1 blir DE skattskyldig om köparen SE inte är momsregistrerad i Sverige.

Byggnads-entreprenad Underentreprenör 5 kap. 4 § ML

Exempel 6

Den i Sverige momsregistrerade fastighetsägaren A har gett det utländska företaget BE i uppdrag att utföra en byggtjänst på en fastighet i Sverige. BE upphandlar i sin tur byggtjänster från såväl det utländska byggföretaget FI som från svenska företag. BE och FI saknar fast etableringsställe i Sverige.

Byggtjänsterna är omsatta inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Omvänd skattskyldighet om förvärvaren är momsregistrerad i Sverige

A förvärvar byggtjänster från BE som i sin tur förvärvar byggtjänster från FI. BE och FI är båda utländska företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av byggtjänster från en utländsk företagare skattskyldig.

Om BE och FI gör överföringar av varor till Sverige för arbetena i fråga är dessa överföringar undantagna från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL måste BE och FI registreras till moms i Sverige vid överföring av varor, oavsett att överföringarna (som anses utgöra GIF) inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML.

Förutsättning: A, BE och FI är momsregistrerade i Sverige

A:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av byggtjänsten från BE på rad 11, 32 och 37.

BE:s redovisning i deklarationen:

1) Förvärv av byggtjänst från FI på rad 11, 32 och 37.

2) Överföringar på rad 25, 35 och 37.

3) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

FI:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringar på rad 25.

2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Om FI inte är momsregistrerad i Sverige (några överföringar görs inte och FI:s beställare BE är momsregistrerad och beskattas för sitt förvärv) får FI i stället söka återbetalning för ingående moms på inköp i Sverige hos Skatteverkets utlandsenheter. Angående återbetalning till utländska företagare se avsnitt 40.7.

Om BE inte är momsregistrerad i Sverige (några överföringar görs inte) blir säljaren alltid skattskyldig för omsättningen och måste av den anledningen vara

momsregistrerad eftersom 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML då inte är tillämplig.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig 1 kap. 2 d § ML

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan en utländsk företagare hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som den skattskyldige gör.

Hotelltjänst 5 kap. 1 § ML

Exempel 7

En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen. Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Resetjänst

Om resebyrån i egenskap av researrangör även tillhandahåller ett resemoment, dvs. flyg eller färjebiljetter, säljer resebyrån en resetjänst. Resetjänsten är omsatt inom landet eftersom resebyrån har fast etableringsställe i Sverige. Redogörelse över beskattning avseende resetjänster återfinns i avsnitt 33.

Redovisning i deklarationen:

Rad 22 (hotelltjänsten).

Rad 14, 15 och 32 (resetjänsten).

Skogsavverkning 5 kap. 1 § ML

Exempel 8

Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Ryssland.

Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen (tjänst på fastighet) görs i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Uthyrning av fastighet 5 kap. 4 § ML

Exempel 9

En verksamhetslokal hyrs ut i en fastighet belägen i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Omsättningen

av tjänsten är dock undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § 1 st. ML). För att uthyraren ska redovisa skatt för uthyrningen erfordras att Skatteverket efter ansökan beslutat om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelsen (3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § ML).

Hyresvärdens redovisning i deklarationen: Rad 11, 30 och 32.

Även om hyresvärden är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML är denne alltid skattskyldig för uthyrningen.

11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster

11.3.2.1 Bestämning av omsättningsland

Transporttjänster

5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som handlar om varutransporter mellan EG-länder. 5 kap. 5 § ML handlar således om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från tredje land samt persontransporter till och från annat EG-land.

Sjätte direktivet

Bestämmelser om transporttjänster i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 b och 28b C. EG har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige även fortsättningsvis får ha skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av persontransporter som sker direkt till eller från utlandet. Detta i avvaktan på EG:s regler om persontransporter som är under omarbetning.

Inom landet
Utomlands
5 kap. 5 § ML

En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML, som är tillämplig på varutransporter mellan EG-länder. Villkoret för att transportjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.

Persontransport
5 kap. 5 § 1 st. ML

Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och tredje land är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

Befordran av brev
5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 5 a § 1 st. ML

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § 2 st. ML). SRN har emellertid i ett förhandsbesked 2000-10-04 funnit att befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land i likhet med vad som gäller för andra varutransporter mellan EG-länder ska anses omsatt i det andra EG-landet under förutsättning att förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i det andra EG-landet. Se avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4.

Stödtjänster vid varutransport

Som stödtjänster räknas

- omhändertagande,
- lastning och lossning av gods, och
- liknande tjänster,

som tillhandahålls som ett led i en varutransport.

Med omhändertagande avses att godset tas om hand under kortare perioder i samband med en transport, t.ex. att gods efter en lastbilstransport väntar på att ett lämpligt fartyg ska anlöpa hamn.

Inom landet
5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML

En stödtjänst vid en varutransport anses enligt huvudregeln omsatt där den faktiskt utförs. En stödtjänst anses således omsatt i Sverige om den fysiskt utförs här (5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML).

Förvaring och lagring av transporterad vara

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML), se avsnitt 11.3.6.

En lagringstjänst anses dock, i likhet med övriga tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när det är fråga om varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, jfr avsnitt 11.4).

Varutransporter inom EG
5 kap. 5 a § 1 st. ML

Särskilda regler avseende varutransporter mellan EG-länder finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4. Reglerna omfattar förutom rena varutransporttjänster även

Förmedling inom EG
5 kap. 5 a § 2 st. ML

- förmedling av varutransporter inom EG (5 kap. 5 a § 2 st. ML), se avsnitt 11.3.8, och

Stödtjänster inom EG
Förmedling
5 kap. 6 a § ML

– omhändertagande, lastning, lossning och andra liknande tjänster som ingår som ett led i en EG-transport samt förmedling av sådana tjänster (5 kap. 6 a § ML), se vidare avsnitt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.

Inhemsk varutransport
Stödtjänster
Förmedling

En inhemsk varutransport kan i vissa fall jämställas med en gemenskapsintern varutransport. Förutsättning är att den inhemska varutransporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna. Motsvarande förenkling ska också gälla för stödtjänster, dvs. tjänster knutna till sådana interna transporttjänster, liksom för tjänster som utförs av förmedlare och avser någon av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.3.2.4 samt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.

Skattskyldighet

En transporttjänst, som är omsatt inom landet, ska beskattas i Sverige. Det är säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att betalningsskyldigheten i stället åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Säljaren skattskyldig

Huvudregeln är att det är den som omsätter (säljer) transporttjänsten som är skattskyldig. Momsen debiteras kunden i fakturan och redovisas av säljaren som utgående moms.

Köparen skattskyldig

I vissa fall kan dock den som förvärvar (köper) en varutransporttjänst mellan två EG-länder bli skattskyldig (se avsnitt 11.3.2.4 och 11.3.2.5). Förutsättningarna är

– att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare, och

– att den som förvärvar tjänsten är momsregistrerad i Sverige.

Skattskyldighet – utländskt företag

Reglerna medför att ett utländskt företag blir skattskyldigt om tjänsten är omsatt i Sverige och förvärvaren inte är momsregistrerad.

11.3.2.2 Begreppet varutransport

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I lagen definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta får med varutransport avses transport av materiellt ting som är lös egendom.

Färjetransport

Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en persontransport, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller

motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.

Resgods Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.

Bilbärgning Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML. Angående bärgning och reparation av utländska fordon som ska föras ut ur landet se avsnitt 11.3.3 exempel 30 och avsnitt 24.4.

Bareboat Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som tjänst avseende fartyg och inte varutransport (se 3 kap. 21 § ML).

Timecharter Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Timecharter anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Resebefraktning anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Slotcharter/ Spacecharter Slot- och spacecharter, som är specialformer av rese- eller tidsbefraktning, anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Linjefart/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.

11.3.2.3 Varutransport inom EG

Med varutransport inom EG förstås enligt artikel 28b C 1 i sjätte direktivet en transporttjänst som avser en varutransport och som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. 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.

Exempel 10

Varor ska transporteras från Hörby i Sverige till Ballerup i Danmark. Transporten utförs av en dansk åkare som är stationerad i Helsingör. Åkaren kör från Helsingör till Hörby utan varor. Han hämtar varor i Hörby och kör dem till Ballerup. Därefter kör han tillbaka till Helsingör. Avgångsplatsen är Hörby där transporten av varorna verkligen påbörjas. Ankomstplatsen är Ballerup där varutransporten verkligen avslutas.

Exempel 11

Varor ska transporteras från London i England till Helsingfors i Finland. Kunden vänder sig till en speditör som åtar sig hela transportuppdraget. För hela uppdraget är avgångsplatsen London och ankomstplatsen Helsingfors. Speditören vänder sig till en engelsk åkare för transport av varorna från London till Harwich (a). Vidare anlitar han ett svenskt rederi för sjötransporten Harwich-Esbjerg (b). En dansk åkare tar varorna från Esbjerg till Malmö (c). SJ fraktar varorna från Malmö till hamnen i Stockholm (d). Ett svenskt rederi tar slutligen varorna från Stockholm till Helsingfors (e).

	Avgångsplats	**Ankomstplats**
a)	London	Harwich
b)	Harwich	Esbjerg
c)	Esbjerg	Malmö
d)	Malmö	Stockholm
e)	Stockholm	Helsingfors

Trots att transportuppdraget i sin helhet (London-Helsingfors) är att anse som en varutransport inom EG är endast några av deluppdragen, dvs. b), c) och e), att betrakta som sådana varutransporter. För resterande uppdrag (a och d) ligger avgångsplats och ankomstplats i samma land och kan därmed inte anses som sådana transporter. Reglerna avseende inhemska anslutningstransporter kan dock bli tillämpligt på dessa transporter

som innebär att de ska behandlas som en varutransport inom EG (se avsnitt 11.3.2.4).

11.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemsk varutransport

Varutransport 5 kap. 5 a § 1 st. ML

En varutransport inom EG är enligt 5 kap. 5 a § 1 st. ML omsatt i Sverige om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. köparen av tjänsten är registrerad till moms i Sverige och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av det svenska momsregistreringsnumret.

Inhemsk anslutningstransport

Punkterna 1 och 2 ovan gäller även för inhemska transporttjänster (påbörjas och avslutas i samma EG-land, t.ex. Sverige) om dessa har ett direkt samband med en varutransport inom EG.

Omsättning inom landet

Enligt punkt 1 ovan, (transporten påbörjas här) är en transporttjänst omsatt i Sverige bl.a. om

- förvärvaren är en svensk eller utländsk privatperson,
- förvärvaren är ett utländskt eller svenskt företag som inte är momsregistrerat, eller
- förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Enligt punkten 2 ovan, (transporten påbörjas i annat land än Sverige) är en transporttjänst omsatt i Sverige om förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Omsättning utomlands 5 kap. 11 § 2 b p. ML

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet, se avsnitt 11.4.

VAT-nummer

Även när det gäller transporttjänster har VAT-numret en viktig funktion. I det fall en kund åberopar ett VAT-nummer, bestäms omsättningslandet utifrån i vilket land numret är utfärdat.

Uppgifter i fakturan

Lagen ställer omfattande krav på vilka uppgifter som ska finnas i faktura (11 kap. 8 § ML). När det gäller EG-transporter och liknande tjänster (5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§ ML) finns ytterligare ett krav vad gäller innehållet i fakturan.

Denna ska även innehålla uppgift om säljarens och köparens VAT-nummer.

Omsättning inom landet 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML

Exempel 12

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Stockholm till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 13

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 14

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställare av transporten är ett danskt försäkringsbolag. Förvärvaren har inte åberopat något VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML

Exempel 15

Ett transportföretag utför en transport av trävaror från Hamburg till Helsingborg. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 16

Ett transportföretag utför en transport av en förpackningsmaskin från Amsterdam till Paris. Beställare är ett svenskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Omsättning utomlands 5 kap. 1 § 1 st. ML

Exempel 17

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Malmö till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag. Det svenska företaget är momsregistrerat både i Sverige och i Danmark. Det svenska företaget har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML är inte tillämplig eftersom VAT-nummer i annat land åberopats. Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Exempel 18

Ett transportföretag utför en transport av en maskin från Lund till Helsingfors. Beställare är ett finskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt finska VAT-nummer.

Eftersom beställaren åberopat sitt finska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat ett svenskt VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige.

Inhemsk varutransport 5 kap. 1 § 1 st. ML

Exempel 19

En engelsk speditör har åtagit sig att frakta varor från London till Helsingfors åt en engelsk kund. Varorna anländer med båt till Göteborg och ska vidare med båt från Stockholm. För transporten mellan Göteborg och Stockholm anlitar speditören ett svenskt transportföretag. Speditionsföretaget åberopar sitt engelska VAT-nummer. Det framgår av fraktdokumenten att transporten i Sverige är ett led i en EG-transport.

Eftersom beställaren åberopat sitt engelska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige. Visserligen påbörjas och avslutas transporten för det svenska transportföretagets del i Sverige men transporten har ett direkt samband med en EG-transport.

Skattskyldighet Debiterad moms

Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är vid omsättning inom landet av bl.a. sådana varutransporttjänster och stödtjänster som avses i 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML förvärvaren av tjänsten skattskyldig

om denne är registrerad till moms i Sverige och den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare. Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera svensk moms på en varutransport mellan EG-länder i två fall.

1. Beställaren åberopar svenskt VAT-nummer och transportföretaget är inte en utländsk företagare i Sverige enligt 1 kap. 15 § ML.

Exempel

En varutransport utförs mellan Belgien och Tyskland. Om köparen åberopar VAT-nummer i Sverige och säljaren är ett danskt transportföretag som har ett fast etableringsställe i Sverige ska detta ta ut svensk moms för transporttjänsten. Om det danska transportföretaget saknar fast etableringsställe i Sverige ska köparen beskattas i Sverige för sitt förvärv av transporttjänsten.

2. Transporten påbörjas i Sverige och beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land.

Exempel

När ett svenskt transportföretag utför en varutransport som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land åt ett norskt företag som inte har VAT-nummer i ett annat EG-land ska svensk moms tas ut.

Säljaren skattskyldig

Exempel 20

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Malmö till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Privatperson

Transporttjänsten är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML därför att den påbörjas här och avslutas i ett annat EG-land samt att köparen inte åberopar något momsregistreringsnummer i ett annat EG-land. Transportören är skattskyldig och ska debitera moms i fakturan till kunden (1 kap. 2 § 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Företag utan VAT-nr eller med svenskt VAT-nr

Exempel 21

Ett svenskt transportföretag utför en transport av varor från Helsingborg till Milano. Beställare är ett svenskt momsregistrerat företag som inte åberopat något VAT-nummer alls eller ett svenskt sådant.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportören är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 p. ML) och ska debitera moms i fakturan till kunden.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Förvärvaren skattskyldig Utländsk säljare, köpare med svenskt VAT-nr, transport till eller från Sverige

Exempel 22

Ett tyskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Rostock till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är på grund av åberopandet av svenskt VAT-nummer gjord i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående moms på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Utländsk säljare, köpare med svenskt VAT-nr, transport mellan två andra EG-länder

Exempel 23

Ett italienskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående moms på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport som utgör led där i

Stödtjänster vid varutransport inom EG behandlas enligt samma principer som gäller för själva transporten.

Som stödtjänster räknas omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en EG-transport.

Sjätte direktivet

Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artikel 9.2 c samt 28b C.

Inom landet
5 kap. 6 a § ML

Stödtjänsterna är omsatta inom landet om

1. tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer.

Inhemsk varu-transport

Bestämmelsen är tillämplig även på stödtjänster som tillhandahålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en EG-transport.

VAT-nummer

I 5 kap. 6 a § ML finns regler om VAT-nummer som liknar dem som gäller för transporttjänster. Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistrerings-nummer ska stödtjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad.

Skattskyldig

Vem som är skattskyldig då stödtjänsten är omsatt inom landet bestäms på samma sätt som för EG-transporter (jfr avsnitt 11.3.2.4).

Utomlands
5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utomlands, se avsnitt 11.4.

Stödtjänster som led i en EG-transport, bestämning av omsättningsland och fakturering

Exempel 24

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 hamnservice-företag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande ett engelskt åkeri (5).

Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

Speditören förvärvar alla tjänsterna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. De olika tjänsterna behandlas på följande sätt.

1) Speditörens faktura till svensk kund.

Hela transporten Eksjö-London (inkl. stödtjänster) är omsatt inom landet. Speditören ska fakturera med svensk moms.

2) Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport inom EG. Köparen av transport-tjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten är då omsatt inom landet. Åkaren ska fakturera med svensk moms.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet. Hamnserviceföretaget ska fakturera med svensk moms.

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige. Rederiet fakturerar utan moms. Speditören räknar fram utgående moms på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Då han är fullt ut skattskyldig har han rätt till avdrag för ett belopp motsvarande den skatt som redovisats.

5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige och redovisning sker enligt punkt 4 ovan.

6) Det engelska åkeriets faktura till speditören.

Denna del av transporten, som sker helt i England, är en del i en varutransport inom EG. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är därmed omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske speditören redovisar momsen enligt punkt 4 ovan.

11.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 1 st. 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.

Sjätte direktivet

Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 c och 28b F jämförd med artikel 15.3.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende,
- träning, trimning och dressyr av djur, och
- språng- och betäckningstjänster.

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 och anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara. I skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, har Skatteverket redogjort för ett antal frågeställningar avseende bl.a. arbetsbeting.

Inom landet 5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML

Vid arbete på vara är det land där arbetet utförs omsättningsland. Utförs arbetet i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML). Bestämmelsen är även tillämplig då flera säljare tillhandahåller tjänster avseende samma vara. Tjänst som avser kontroll och analys av vara kan även i vissa fall

beroende på uppdragets karaktär och omfattning – den som utför tjänsten drar i vissa fall slutsatser av analysen – anses som en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. ML (se vidare avsnitt 11.3.5 vid kantrubrik Konsulttjänst).

Inom EG
5 kap. 6 b § ML

Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska tjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad. Förutsättning är dock att varan transporteras ut ur det land där tjänsten utförts. Bestämmelsen är tillämplig på bl.a. arbetsbeting.

Vid arbete på vara är tjänsten inte omsatt inom landet om tjänsten utförts här och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet och förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Vid arbete på vara är tjänsten omsatt inom landet även om den har utförts i ett annat EG-land, varifrån varorna transporterats ut, om köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Om en vara lämnas till en reparatör i Sverige för viss åtgärd får tjänsten anses utförd i Sverige. Detta gäller även om reparatören av någon anledning väljer att anlita ett utländskt företag, som utför reparationstjänsten eller del av denna. (se vidare exempel 27).

Uppgifter i fakturan

Om tjänsten inte är omsatt inom landet ska fakturan även innehålla uppgift om den utländske företagarens VAT-nummer och hänvisning till relevant lagrum (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Transportkrav

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, uttalat att en förutsättning för att omsättningen inte ska anses gjord inom landet är att det har skett en faktisk transport av varan ut ur landet efter det att tjänsten utförts. Det finns inget krav på att varan måste transporteras tillbaka till det land från vilket den ursprungligen kom. Det finns inte heller något krav på att transporten från det land där tjänsten fysiskt utförs måste ske av säljaren eller för dennes räkning. Det förhållandet att varan levereras i Sverige till köparen av tjänsten saknar enligt Skatteverkets uppfattning betydelse under förutsättning att varan transporteras ut ur landet efter det att tjänsten utförts.

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.

I en bilaga till ovanstående skrivelse har Skatteverket redogjort för ett antal exempel avseende bl.a. arbetsbeting.

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 således kunna styrka transporten ut ur landet t.ex. genom transporthandlingar. I det fall köparen av tjänsten är ansvarig för transporten ut ur landet kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av intyget ska framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer eller registreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet. Om det i efterhand kan konstateras, dvs. det föreligger visshet, att någon faktisk transport ut ur landet inte har skett är omsättningen gjord inom landet.

Utomlands

Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 11.4.

Skattskyldighet 5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML

Vid omsättning av tjänst inom landet som avser arbete på vara enligt 5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML är det säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller dock inte om säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige. I ett sådant fall är huvudregeln att förvärvaren av tjänsten är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). Säljaren har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Säljaren kan emellertid med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som säljaren gör.

Montering och installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i

samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.2.2.2 och 11.3.3.

Exempel 25

(Jfr exempel 1 i detta avsnitt och exempel 16 och 17 i avsnitt 10.10.2.3.)

DE i Tyskland säljer till SE en transportanordning som DE ska installera i en maskin som SE använder i en tillverkningsprocess. Installationsarbetet är betydande. Ett svenskt företags motsvarande tillhandahållande skulle bedömts som tillhandahållande av enbart en tjänst, dvs. även varan innefattas i tjänstetillhandahållandet. DE och SE är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara, blir aldrig aktuella då tillhandahållandet, på grund av dess art och omfattning är att betrakta som en tjänst.

Omvänd skattskyldighet 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Huvudregeln är att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig i stället för säljaren om denne så som DE är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. 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 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte ska beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av installationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på eventuella inköp i Sverige på rad 37.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldiga

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade köparen SE. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

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 elektroniska filöverföring. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker i form av diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring till beställaren som därefter trycker en upplaga baserad på det material som tryckeriet har skickat till beställaren får tryckeriets tillhandahållande anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML (se avsnitt 11.3.5). Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det 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

I vissa fall ska arbete på vara, t.ex. en analystjänst, bedömas enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Veterinärtjänst

Veterinärtjänst omfattas inte av bestämmelsen i 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 11.3.6.

Betäckningstjänster

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, kan transporteras till ett stuteri i Sverige för att bli betäckta. Hästarna kan komma från ett EG-land. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästar får anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 6 b § 1 st. ML kan bli tillämplig i de fall hästen kommer från ett EG-land. (Se även avsnitt 11.4.)

Tjänst som innebär att språngavgift erhålls kan också anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML.

Värdering av silver
5 kap. 1 § 1 st. ML

Exempel 26

En svensk företagare anlitas av en tysk privatperson för att värdera dennes silversamling. Värderingen utförs i uppdragsgivarens hem i Tyskland.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom värderingen utförs i Tyskland (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 6 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Reparation av kamera
5 kap. 6 § 4 p. ML

Exempel 27

En privatperson lämnar sin videokamera för reparation i en fotoaffär i Malmö. Felet är så svårt att avhjälpa att affären sänder kameran till fabrikanten i Tyskland, för att där få reparationen utförd. När affären lämnar ut den reparerade kameran ska kunden debiteras moms. Tjänsten får anses omsatt i Sverige (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Service på tryckpress
5 kap. 6 § 4 p. ML

Exempel 28

Ett utländskt företag anlitas för service på en tryckpress. En tekniker kommer till Sverige och utför arbetet här under två dagar.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom den utförs här (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämplig, eftersom den svenske köparen inte fått arbetet utfört i ett annat EG-land.

Omvänd skattskyldighet
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Huvudregeln är att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig då serviceföretaget är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Serviceföretaget har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan begära återbetalning från Skatteverkets utlandsenheter, om det inte är momsregistrerat i Sverige och lämnar deklaration. I så fall ska i stället avdrag göras i denna.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

Serviceföretaget kan med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som företaget gör.

Salmonella-kontroll
5 kap. 6 § 4 p. ML

Exempel 29

Vid införsel av kycklingar till Sverige kontrolleras om dessa är smittade av salmonella. Ett danskt företag har beställt tjänsten under åberopande av sitt danska VAT-nummer.

Arbetet utförs här varför tjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 6 § 4 p. ML). Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämpliga eftersom kycklingarna inte lämnar landet efter det att kontrollen utförts.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Reparation av lastbil
5 kap. 6 b § 1 st. ML

Exempel 30

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tysk-registrerad lastbil som är här för en godstransport.

Reparationstjänsten är utförd här. Då åkeriet emellertid åberopar sitt tyska VAT-nummer är reparationstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 6 b § 1 st. ML). Förutsättningen att varan ska lämna landet får normalt anses uppfyllt för fordon med utländskt registreringsnummer. Säljaren ska 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 22.

Värdering av silver
5 kap. 6 § 3 p. ML

Exempel 31

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 b § 2 st. ML). Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Arbetsbeting i Sverige

Exempel 32

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 momsregistrerad 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 22.

Arbetsbeting i flera EG-länder

Exempel 33

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 arbete sänds bussarna tillbaka till FI i Finland. FI är beställare gentemot både SE och DK samt är momsregistrerad 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. SE måste ha dokumentation som styrker att varan har lämnat landet.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 22.

Arbetsbeting utförd av underleverantör

Exempel 34

Samma förutsättningar som i exempel 33 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 momsregistreringsnummer 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 33**.**

Den tjänst som DK tillhandahåller SE får anses omsatt i Sverige enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML. 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.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32 samt 22.

11.3.4 Kulturella aktiviteter

Allmänt

Tjänster avseende kulturella aktiviteter m.m. är omsatta i det land där aktiviteterna äger rum (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 9.2 c.

Följande tjänster omfattas

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, konserter,
- idrottsutövning, deltagande i idrottsgalor,
- underhållning,
- utbildning, i motsats till information,
- vetenskapliga tjänster, och
- tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna tjänster eller stödtjänster till dessa.

Inom landet
5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML

Tjänster anses omsatta inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML om de utförs i Sverige.

Skattskyldighet

Den som inom landet omsätter tjänst, som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, är skattskyldig och ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om säljaren är en utländsk företagare.

Artistiska framträdanden/underhållning

För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger. Jfr dom av EG-domstolen C-327/94, Dudda.

Ett flertal kulturella aktiviteter är dock undantagna från beskattning enligt 3 kap. ML, t.ex. artistiska framträdanden (3 kap. 11 § 1 p. ML).

Prispengar

Som ersättning för tjänst avseende idrott vid tillämpning av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML avses även prispengar och startersättningar som utbetalas i samband med sport- och idrottstävlingar (t.ex. golf, motortävling och travtävling).

Utbildning

Med utbildning avses

- sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § 1 st. ML), och
- även sådan utbildningstjänst som inte uppfyller kraven för skattefrihet. Se vidare avsnitt 27.3 om begreppet utbildning.

En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.

Se även avsnitt 27.3 angående begreppet ”Utbildning”.

Mässa/Utställning

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 (skrivelse 2004-12-21, dnr 130 649122-04/111). Det innebär att entréavgiften ska beskattas i Sverige om mässan är belägen i Sverige oavsett vem som är köpare av tjänsten. Tjänst avseende organisation respektive arrangemang av en mässa eller utställning, se avsnitt 11.3.5.

Vetenskapliga konferenser

Om syftet med konferensen är att lämna information till skillnad från att tillhandahålla vetenskapliga forskartjänster ska bedömning ske enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Stödtjänst

Med stödtjänster avses närmast tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningen oberoende av vem som utför den. En förutsättning är dock att stödtjänsten objektivt sett utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Jfr dom av EG-domstolen C-327/94, Dudda. Om huvudtjänsten utförs i Sverige och beskattning av denna ska ske i Sverige är även en stödtjänst till denna omsatt inom landet. Om huvudtjänsten däremot utförs i ett annat land och ska beskattas i det landet är även stödtjänst till denna omsatt utomlands.

Konsert

Exempel 35

En utländsk sångare kommer till Sverige för att ge en konsert.

Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom konserten äger rum i Sverige (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Omsättningen är dock undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

Utbildningstjänst

Exempel 36

Ett utbildningsföretag i Sverige håller språkutbildning i svenska för deltagare från utlandet. Kursen, som pågår under två veckor, hålls i Kristianstad. I kursavgiften ingår även kost och logi.

Tjänsten är omsatt inom landet, då utbildningen (skattepliktig sådan) äger rum här (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Om det i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst (se avsnitt 33.2.2).

Se även exempel 40 och 41 angående informationstjänst.

11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

Allmänt

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas olika tjänster som i vissa fall ska behandlas enligt 7 § 1 och 3 st. I de fall det inte är fråga om transaktioner mellan olika länder utan enbart inom Sverige ska beskattningsland avseende de aktuella tjänsterna bedömas enligt 5 kap. 8 § ML, se avsnitt 11.3.6.

De uppräknade tjänsterna är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymme, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

7. uthyrning av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som 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 11.3.8.

Sjätte direktivet

Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 e och f samt 9.3 och 9.4.

Omsättning inom landet, näringsidkares förvärv 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML

Tillhandahålls tjänsten från ett annat land, det gäller både EG-land och land utanför EG, är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare och under förutsättning att denne har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om sådant säte eller etableringsställe saknas, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Omsättning inom landet, förvärv av annan än näringsidkare 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML

Tjänsten är också omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 (elektroniska tjänster) förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

Ett villkor för att 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML ska vara tillämplig är att tjänsten förvärvas här i landet. Detta innebär att omsättningsland bestäms utifrån om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna sker här i Sverige (prop. 204/05:15, s. 33–34). 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 – särskild bestämmelse

Tjänster enligt punkt 10 och 11 i 5 kap. 7 § 2 st. ML (telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar) är omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här. Innebörden härav är att tjänsterna ska tillhandahållas på en geografiskt bestämd plats genom t.ex. tråd eller en radiolänk.

Genom denna särskilda bestämmelse anses tillhandahållanden, av de avsedda tjänsterna från länder utanför EG vara omsatta inom landet när tjänsterna, t.ex. upplåtelse av telefonabonnemang, tillhandahålls åt personer som konsumerar dem här genom en fast anslutning t.ex. i en fritidsbostad, och är bosatta i ett annat land.

Från Sverige till annat EG-land, köparen ej näringsidkare

Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML eftersom 5 kap. 7 § ML inte är tillämplig. Se avsnitt 11.3.6.

Från Sverige till näringsidkare i annat EG-land

Tillhandahålls tjänsten härifrån av en näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Tillhandahållande utanför EG

Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls härifrån och förvärvaren är näringsidkare i ett land utanför EG (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Tjänsten är även omsatt utomlands om den 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 44.

Näringsidkare

Beträffande definition av begreppet näringsidkare i ML och i sjätte direktivet se avsnitt 8.3.5.

Från annat EG-land till Sverige, köparen ej näringsidkare

Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).

Liknande rättigheter 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML

Med liknande rättigheter förstås t.ex. koncession, gruvrätt, handelsrätt och andra ekonomiska rättigheter. Även överlåtelse av spelare inom t.ex. fotboll och ishockey får anses omfattas av liknande rättigheter. KR i Jönköping har i dom 2004-12-30, mål nr 121–123-03, konstaterat 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.

Angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik online, se avsnitt 30.3.2 och 30.3.4.

Reklamtjänst

Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenter om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsättningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m. 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 (C-68/92, kommissionen mot Frankrike, p. 14). EG-domstolen har i dom C-438/01, Design Concept, funnit att artikel 9.2 e i sjätte direktivet vid omsättning i flera led ska tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna. Att en tjänst kan omsättas i flera led utan att förlora sin karaktär av t.ex. en reklamtjänst står i överensstämmelse med tillämpningen av ML och Skatteverkets uppfattning. Se även dom C-108/00, SPI.

Sponsorer

Reklamtjänst innefattar även marknadsföring av sponsorers namn eller produkter.

Mässa/utställning

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-20 bedömt tjänster som ett företag tillhandahåller utställare på en av företaget anordnad mässa. Mot en grundavgift fick utställarna tillgång till ett besöksdatasystem för besökarregistrering, utbildning i systemets användning samt deltagande i olika marknadsföringssammankomster. Utställaren kunde vidare hyra en plats med eller utan färdig monter. I platshyran ingick viss städning och bevakning samt marknadsföring av den aktuella mässan. Mot särskild ersättning tillhandahöll arrangören även vissa tilläggstjänster. Enligt nämndens bedömning ska tjänster som har till enda ändamål att bereda en utställare tillfälle att exponera och på annat sätt marknadsföra sina produkter till besökare av en mässa ska bedömas sammantagna som en helhet och anses utgöra en enda tjänst. Tjänster av nämnda slag kan inte hänföras till någon av de verksamheter som anges i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. Aktuella tjänster är i stället att hänföra till sådan reklamtjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Skatteverket har i skrivelse 2004-12-21, dnr 130 649122-

04/111, uttalat att verket delar nämndens bedömning att de olika tjänster som tillhandahölls utställarna utgör en enda tjänst, nämligen reklamtjänst. Tjänster som avser tillträde till mässor (entréavgifter) omfattas däremot av 5 kap. 6 § 1 p. ML, se avsnitt 11.3.4.

Upplåtelse av reklamplats

SRN har i ovan nämnda förhandsbesked även bedömt upplåtelse av reklamplats i mässlokaler. Enligt nämndens bedömning utgör en sådan upplåtelse av reklamplats inte en tjänst som avser fastighet enligt 5 kap. 4 § ML, utan en tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

Fastighets-upplåtelse

Innefattar en mäss- eller utställningstjänst endast plats-upplåtelse utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en fastighetsupplåtelse.

Konsulttjänst

Konsulttjänst och liknande tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML innefattar även managementtjänster såsom företagsledning, ekonomiska konsulttjänster och liknande. Begreppet konsult-tjänster ska tolkas såsom anlitad rådgivande fackman. Rådgivning och information avseende ”fastighetsmarknaden” är exempel på tjänster som betraktas som konsulttjänster. Detta gäller även konkursförvaltares eller boutredningsmans förvalt-ning 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).

Analystjänst/ rådgivning

Som exempel på konsulttjänst kan även nämnas situationen att ett svenskt laboratorium utför en analystjänst i sitt labora-torium på uppdrag av ett företag i Danmark. Tjänsten innebär att analysera visst ämnes beståndsdelar. Är tjänsten begränsad till detta är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 6 § 4 p. ML (beträffande analystjänster se avsnitt 11.3.3) och omsatt inom landet, då den utförs här. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Den är då omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i annat EG-land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Klinisk läke-medelsprövning

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, uttalat att klinisk läkemedelsprövning (läkemedels-studie) 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, konsulttjänster, eftersom det huvudsakligen inte är fråga om någon rådgivning när resultaten bearbetas och presenteras.

Juristtjänst

Med juristtjänst avses t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 11.3.6.

Spårande av arvingar
Detektivarbete

Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår att tjänst innebärande spårande av arvingar ska betraktas antingen som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML eller som en tjänst avseende tillhandahållande information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 7.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara), se avsnitt 11.3.3. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker i form av diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring till beställaren som därefter trycker en upplaga baserad på det material som tryckeriet har skickat till beställaren får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

ADB-tjänst

ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program, såväl skräddarsydda som standardbetonade, att laddas ned via Internet kan omfattas av 4 p. eller av 12 p. elektroniska tjänster. Angående elektronisk handel, se avsnitt 11.1.1.

Informations-tjänst

Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § ML (se avsnitt 11.3.4). En vetenskaplig konferens med syfte att lämna information utgör en informationstjänst. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av ADB-tjänst.

I RÅ 1997 not. 82 har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär ansetts utgöra information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Tillhandahållandet av sådana tjänster från ett fast driftställe i Sverige till förvärvare i Norge ska anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML. Tjänster som tillhandahålls förvärvare i Sverige anses däremot omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML. Beträffande förmedlade tjänster avseende transport, logi och serveringstjänster, som också var föremål för prövning, ska beskattning ske enligt allmänna regler.

I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. Kursen fick i allt väsentligt anses avse tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. I förhandsbeskedet bedömdes vidare omsättningslandet vid tillhandahållande från ett svenskt bolags fasta driftställe i ett land utanför EG till kunder med fast driftställe eller motsvarande i Sverige alternativt tillhandahållande från ett fast driftställe i Sverige till kunder i Sverige. I det sistnämnda fallet ansågs tjänsterna omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Beträffande det förstnämnda alternativet uttalade SRN att även om tjänsterna skulle anses vara tillhandahållna från det fasta driftstället i ett land utanför EG, så skulle omsättningen anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML (i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 1997). Denna regel återfinns numera av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.

Kongressarrangör

SRN har i förhandsbesked 2002-11-19 ansett att tjänster som en kongressarrangör tillhandahåller utländska deltagare, i form av seminarier, diskussioner i s.k. workshops m.m., utgör sådana informationstjänster som omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se även exemplen 74 och 75 nedan.

Bank- och finansieringstjänst

Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster.

Försäkringstjänst

Med försäkringstjänst jämställs återförsäkringstjänst inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkring eller återförsäkring.

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.

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

Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls böcker, tidningar, standardprogram för ADB och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande ”on-line” av sådana s.k. digitaliserade varor omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, se avsnitt 11.1.1 och 10.7.

Betal-TV

Tillhandahållande av betal-TV-sändningar till abonnenter omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, se avsnitt 11.3.6.

Koncerntjänster

Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, ekonomiska konsulttjänster och liknande) till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska moms 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. Moms ska i sådana fall inte tas ut.

Ett dotterbolag i Sverige som tillhandahålls koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.

I det fall ett moderbolag i Sverige inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till dotterbolagen i utlandet och sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till dotterbolagen i utlandet (se avsnitt 7). Eftersom det är fråga om en omsättning utomlands medför uttaget inte skattskyldighet. Det svenska moderbolaget har därmed återbetalningsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna. Se avsnitt 16.

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 som gäller från och med den 1 januari 2005.

EG:s institutioner eller organ

Vid tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land föreligger undantag från skatteplikt i vissa fall. Se avsnitt 11.1.3.

Sammanfattning Omsättningsland

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § 2 st. ML enligt 5 kap. 7 § och 5 kap. 8 § ML när förvärvaren är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i utlandet	i Sverige	Sverige
i Sverige	i utlandet	utomlands

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § ML när förvärvaren inte är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i Sverige	i EG-land	Sverige
i Sverige	i tredje land	utomlands
i EG-land	i Sverige	utomlands
i tredje land	i Sverige*	Sverige

* För tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 10 och 11 p. ML – telekommunikation samt radio och TV-sändningar – finns särskild bestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML i fall då tjänsten tillhandahålls genom fast anslutning till kommunikationsnät på en geografiskt bestämd plats.

Skattskyldighet Förvärvaren näringsidkare

I fråga om skattskyldighet gäller om förvärvaren är näringsidkare följande vid omsättning av tjänst som finns uppräknad i 5 kap. 7 § ML:

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

* Det är förvärvaren av tjänsten som ska redovisa momsen när säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för momsen. Förvärvaren erhåller således en faktura utan moms och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna moms på fakturabeloppet.

Förvärvaren inte näringsidkare

Om förvärvaren inte är näringsidkare gäller följande vid omsättning av tjänst enligt 5 kap. 7 § ML:

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

* Det är säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML jämfört med 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). För tjänster finns inga tröskelvärden avseende omsättning eller förvärv varför säljaren här är skattskyldig oavsett belopp.

Annons/reklamtjänst

Exempel 37

En tidning i Sverige tillhandahåller en näringsidkare i utlandet en annonsplats.

Annons eller reklamtjänsten är omsatt utom landet, då kunden är en näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Tidningens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Juristtjänst

Exempel 38

En advokat i Sverige biträder en kund i utlandet vid rättegång i Sverige.

Privatperson inom EG

a) Kunden är en privatperson som är bosatt i annat EG-land.

Juristtjänsten är omsatt inom landet, eftersom advokaten bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § ML omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Privatperson utom EG

b) Kunden är en privatperson som inte är bosatt i ett EG-land.

Juristtjänsten är omsatt utom landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Näringsidkare i utlandet

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

Juristtjänsten är omsatt utom landet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Programmerings-tjänst

Exempel 39

Ett bolag i Sverige anlitar en datakonsult i utlandet för en programmeringstjänst. Datakonsulten utför arbetet i Sverige under en veckas tid.

Konsulttjänsten är omsatt i Sverige, eftersom säljaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML). Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Informations-tjänst

Exempel 40

En konsult i Sverige förlägger en kurs om skattenyheter i utlandet. Kursdeltagarna är uteslutande personer i Sverige. I kursavgiften ingår kost och logi.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Kursen uppfyller inte kraven vare sig för att bedömas som en skattefri eller skattepliktig omsättning av utbildningstjänst och utgör därför en informationstjänst (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Jfr avsnitt 27.3. De i avgiften ingående olika tillhandahållandena ska bedömas var för

sig. Informationstjänsten är omsatt i Sverige, eftersom det är en näringsidkare i Sverige som tillhandahåller tjänsten till kund i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Moms ska debiteras på informationstjänsten. Vidare ska moms debiteras på kosten, då säljaren (konsulten) driver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Hotelltjänsten är omsatt utom landet, eftersom rumsuthyrningen äger rum i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 22 och 32.

Om det i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst. Eftersom säljaren har fast etableringsställe i Sverige är resetjänsten omsatt inom landet (se vidare avsnitt 33). Se även exempel 36.

Redovisning i deklarationen: Rad 14, 15 och 32.

Informationstjänst

Exempel 41

Ett konsultföretag i utlandet anordnar i Sverige ett endagsseminarium om skatter. Deltagare är näringsidkare i Sverige.

Tjänsten ska bedömas som en informationstjänst. Den är omsatt inom landet eftersom kunderna är näringsidkare med fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls dessa etableringsställen (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och eventuellt 37.

Värdepappersförvaltning

Exempel 42

En bank i Sverige förvaltar en aktieportfölj för en i Danmark bosatt privatpersons räkning.

Förvaltningstjänsten är omsatt inom landet, eftersom banken bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Bankens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Inkassotjänst

Exempel 43

Ett inkassoföretag i Sverige ska för en näringsidkare i utlandet driva in dennes fordran hos svensk gäldenär.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Inkassoföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Transport av el

Exempel 44

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 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 11 och 32.

11.3.6 8 §-tjänster

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller när en tjänst inte kan återfinnas i 4–6 b §§ eller 7 a § eller om 7 § ML inte är tillämplig.

Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 8 § kan den ändå anses omsatt utom landet enligt 5 kap. 11 § ML. Se avsnitt 11.4.

Motsvarande bestämmelser finns i sjätte direktivet i artiklarna 9.1 och 15.

Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe 5 kap. 8 § ML

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt där säljaren har etablerat sin verksamhet. Fast etableringsställe får anses föreligga när en varaktig affärsetablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat land än det där säljaren har etablerat sin verksamhet (se avsnitt 40.2). En utländsk företagares momsregistrering med eller utan ombud (se avsnitt 40.5 och 40.7) innebär inte att företaget får fast etableringsställe här.

Inom landet

Tillhandahålls tjänsten från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige anses tjänsten omsatt inom landet. Saknas ett sådant säte eller fast etableringsställe såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt

inom landet om säljaren har fast adress här eller normalt uppehåller sig här.

Regeln är tillämplig exempelvis på

- förpacknings- och kuverteringstjänst,
- lagringstjänst,
- personliga tjänster (t.ex. hårvård, skönhetsvård),
- serveringstjänst,
- skiljedomaruppdrag, samt
- veterinärtjänster.

7 §-tjänster

Regeln 8 § 1 st. gäller när någon av de i 7 § uppräknade tjänsterna tillhandahålls av en näringsidkare i Sverige till

- kund i Sverige,
- kund i annat EG-land, som inte är näringsidkare, eller
- stater, kommunala myndigheter, organisationer, föreningar och liknande personer i andra EG-länder (såvida dessa inte förvärvar tjänsten i egenskap av näringsidkare).

Lagring

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för ekonomisk verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde man normalt kunna utgå från att en lagerhållare har fast etableringsställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).

En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, i vissa fall omsatt utomlands när den avser varor som tillhandahålls som ett led i en EG-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 11.4).

Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38.

Omhändertagande

Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 11.3.2.

Resetjänst

Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 33.6.

Skiljedomare

Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Tjänsten omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Jfr dom av EG-domstolen, C-145/96, Hoffmann.

Veterinärtjänster

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra ”arbete” på materiell lös egendom. Jfr dom av EG-domstolen, C-167/95, Linthorst.

Koncerntjänster

Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till dotterbolag i Sverige ska moms tas ut på ersättningen. Däremot är dessa slag av tjänster som tillhandahålls dotterbolag i utlandet omsatta utom landet om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Se avsnitt 11.3.5.

Begravningsuppdrag

RR har i dom 2003-12-10, RÅ 2003 ref. 30, avseende ett överklagat förhandsbesked med ändring av förhandsbeskedet ansett att ett begravningsuppdrag innefattar en rad tjänster och varor av olika slag som kunden kan upphandla av andra än begravningsbyrån, varför skatteplikten och tillämplig skattesats ska bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i ett begravningsuppdrag. 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.

Nedläggning och underhåll av sjökabel

SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-13 ansett att nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel ska anses som tjänster omsatta inom landet (5 kap. 8 § 1 st. ML). Förhandsbeskedet har överklagats av den sökande. RR har 2005-02-23, mål nr 4224-03, beslutat att hos EG-domstolen inhämta förhandsavgörande beträffande tolkningen av artikel 8.1 a och artiklarna 9.1 och 9.2 a i sjätte direktivet.

Omhändertagande av avfall

EG-domstolen har i dom C-429/97, kommissionen mot Frankrike, uttalat att ett företags tillhandahållande av tjänster som består i att samla in, sortera, transportera och slutligt omhänderta avfall och hushållssopor omfattas av artikel 9.1 i sjätte direktivet (5 kap. 8 § 1 st. ML). Domstolen ansåg att artikel 9.2 c fjärde strecksatsen (5 kap. 6 § ML) inte var 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. Domstolen ansåg däremot att artikel 9.1 innehåller 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.

Klinisk läkemedelsprövning

Klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) har av Skatteverket i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, ansetts omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML, se avsnitt 11.3.5.

Säljaren skattskyldig

För omsättning av tjänster som anses ha gjorts inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML på grund av säljarens etablering eller bosättning/stadigvarande vistelse inom landet är säljaren skattskyldig. (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel

Allmänt

Regeln i 5 kap. 8 § 2 st. ML omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp- och påhängsvagnar, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel och lastpallar.

Sjätte direktivet

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 9.3.

Nyttjas både i Sverige och annat EG-land

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

Nyttjas både i Sverige och tredje land

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i tredje land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

Nyttjas uteslutande i Sverige

Uthyrningstjänsten är omsatt inom landet om uthyraren bedriver verksamheten i Sverige.

Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits från en verksamhet som uthyraren bedriver i tredje land ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här.

Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.

Nyttjas uteslutande i tredje land

Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i tredje land. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Fast etableringsställe

Fast etableringsställe får anses föreligga när en varaktig affärsetablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat länd än det där säljaren har etablerat sin verksamhet. Se vidare avsnitt 11.3.6 och 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 6.11). Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML (se avsnitt 11.4).

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 bör anses omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen sker på fartyg i utrikes trafik (se avsnitt 11.4).

Skattskyldighet

Vid uthyrning av transportmedel (där tjänsten är omsatt i Sverige) är det uthyraren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller dock inte om uthyraren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och köparen av tjänsten är momsregistrerad i Sverige. Uthyraren har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML om han inte är momsregistrerad i Sverige, och lämnar deklaration vari avdrag då ska göras i stället.

Uthyraren kan dock hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade köparen av tjänsten (1 kap. 2 d § ML). Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som uthyraren gör.

Svensk biluthyrare 5 kap. 8 § 1 st. ML

Exempel 45

En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Schweiz.

Bilen (utlämnad i Malmö) nyttjas såväl inom som utom EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Dansk biluthyrare 5 kap. 8 § 2 st. ML

Exempel 46

Ett danskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en dansk kund. Bilen ska nyttjas uteslutande i Sverige.

Tjänsten är inte omsatt i Sverige eftersom den inte tillhandahållits av en uthyrare som har fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Huruvida det danska företaget ska ta ut dansk moms avgörs av de danska bestämmelserna.

Rysk biluthyrare 5 kap. 8 § 2 st. ML

Exempel 47

Ett ryskt biluthyrningsföretag R ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom den uteslutande ska nyttjas här och den har tillhandahållits av en uthyrare med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Om den svenske kunden inte är momsregistrerad här blir det ryska företaget skattskyldigt för uthyrningstjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska registreras här.

Det ryska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Om kunden är momsregistrerad i Sverige blir denne skattskyldig för förvärvet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b 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 omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som uthyraren gör.

Containrar för landtransport inom EG

Exempel 48

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska användas vid transporter såväl inom som utanför EG.

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske

uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Containrar för landtransport utanför EG

Exempel 49

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG. Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Sjöcontainrar

Se avsnitt 11.4.

11.3.8 Förmedling

11.3.8.1 Allmänt

I annans namn för annans räkning

I 5 kap. ML regleras i flera bestämmelser var en förmedlingstjänst är omsatt. Med förmedling avses här såväl att man anvisar köpare/säljare som att man ikläder sig en agents eller mäklares funktion att bringa parterna samman och medverka till att affären kommer till stånd dem emellan. Om förmedlaren (ombudet) sluter avtal ska detta ske i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn på grundval av fullmakt från denne. För det fall att likvid mottages för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Av det underlag som då upprättas ska framgå säljarens (huvudmannens) namn och momsregistreringsnummer såvida omsättningen är momspliktig. Den ersättning (provision) förmedlaren uppbär är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Sjätte direktivet

Bestämmelser om förmedlingstjänster i sjätte direktivet finns i artiklarna 9.2 e, 28b E och 15.14.

Skatteplikt

Förmedlingstjänst är momspliktig även om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från momsplikt. Dock är förmedlingstjänst inte momspliktig när den avser förmedling av värdepapper (3 kap. 9 § ML) och försäkringar (3 kap. 10 § ML).

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 9.7.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige. Se vidare avsnitt 33.6.

11.3.8.2 Förmedling som avser en vara

Inom landet
5 kap. 7 a § ML

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 momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Utomlands
5 kap. 1 § 1 st. ML

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands om

- den avser en vara som omsatts inom landet varvid uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land, eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som inte är omsatt i Sverige och köparen av tjänsten inte har åberopat svenskt VAT-nummer.

Varor som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser varor som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Varor som omsätts i Sverige

Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida

uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

Utanför EG
5 kap. 11 § 4 p. ML

Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten alltid omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Djurskinns-auktion

Se exempel 11 i avsnitt 10.10.2.1.

11.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst

Fastighet
5 kap. 4 § 2 st. ML

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. jämförd med 5 kap. 1 § 1 st. ML (se avsnitt 11.3.1).

Transporttjänst
5 kap. 5 § 3 st. ML

Förmedling som avser en transporttjänst är omsatt inom landet om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.

Varutransport inom EG
5 kap. 5 a § ML

Bestämmelserna avseende förmedling som avser en varutransport inom EG är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten (se avsnitt 11.3.2). Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn som avser en varutransport inom EG är omsatt inom landet i följande fall

Påbörjas i Sverige

– transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,

Påbörjas i annat EG-land

– transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Inhemsk varutransport

Motsvarande regler gäller vid förmedling som avser en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

Exempel 50

En kund vänder sig till en svensk speditör för att köpa en lastbilstransport från Eslöv till Hamburg och omvänt från Hamburg till Eslöv. Speditören har inga egna bilar utan anlitar utomstående transportföretag.

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare

i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VAT-nummer.

Samtliga omsättningar är gjorda inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till speditören. Speditören ska debitera moms i fakturan till den svenska kunden.

b) Speditören samarbetar med ett svenskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Eslöv-Hamburg i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden.

Både transporttjänst (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML) och förmedlingstjänst (5 kap. 5 a § 2 st. 1 p. ML) är omsättningar inom landet. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till kunden. Speditören ska debitera moms avseende provisionen i fakturan till transportföretaget.

c) Speditören samarbetar med ett tyskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Hamburg-Eslöv i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transportföretaget har 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 ska beräkna utgående moms på den faktura han erhåller från transportföretaget.

Förmedlingstjänsten är däremot omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML är inte tillämpliga, eftersom transportföretaget åberopat sitt tyska VAT-nummer. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Då förmedlingstjänsten anses omsatt utomlands ska speditören fakturera utan svensk moms.

Värdering/arbete på vara
Kulturella aktiviteter

Vid förmedling som avser värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 11.3.3) och förmedling som avser kulturella aktiviteter (avsnitt 11.3.4) ska omsättningsland för förmedlingstjänsten bedömas enligt 5 kap. 7 a § ML.

Värdering/ arbete på vara

Omsättningsland för en förmedlingstjänst avseende dessa tjänster bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML.

Stödtjänster 5 kap. 6 a § ML

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.

Diverse tjänster 5 kap. 7 § ML

Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. ML angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf (se avsnitt 11.3.5).

Övriga tjänster 5 kap. 7 a § ML

Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§, t.ex. vid förmedling som avser 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 momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

EG-domstolen konstaterade i dom C-68/03, Lipjes, att artikel 28b E 3 i sjätte direktivet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) inte endast avser tjänster som en mellanhand tillhandahåller en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för moms utan är även tillämplig på förmedlingstjänster som tillhandahålls enskilda personer. Vidare uttalade domstolen att artiklarna 28b A (jfr 2 a kap. ML) och 28b B (jfr 3 kap. 30 a § ML) ska användas vid det fastställande av platsen för huvudtransaktionen som ska ske enligt artikel 28b E 3.

5 kap. 1 § 1 st. ML

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Tjänster som omsätts i annat EG-land

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).

Utanför EG

Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Förmedling av fastighet 5 kap. 4 § 2 st. ML

Exempel 51

En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige. Förmedlingen äger rum i Sverige.

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 4 § 2 st. ML). Detta gäller oavsett om fastigheten är belägen i ett annat EG-land eller i ett tredje land.

Mäklarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Förmedling av arbete på vara 5 kap. 7 a § 2 p. ML

Exempel 52

Ett danskt företag som inte har något fast etableringsställe i Sverige förmedlar ett uppdrag åt ett svenskt företag. Det svenska företaget ska reparera maskiner. Arbetena utförs i Danmark.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om den förmedlade tjänsten så som är fallet här är omsatt utomlands och köparen av förmedlingstjänsten förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 36.

Förmedling av idrottsman 5 kap. 6 § ML 5 kap. 7 a § 2 p. ML

Exempel 53

En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands. Om den förmedlade tjänsten är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten har förvärvat denna

under åberopande av sitt svenska VAT-nummer är den omsatt i Sverige.

Förmedlarens redovisning i deklarationen i så fall: Rad 11 och 32.

Hade tävlingen ägt rum på plats utanför EG hade förmedlingstjänsten varit omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § ML.

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Artistförmedling
5 kap. 6 § ML

Exempel 54

En svensk agent förmedlar en svensk rockgrupps framträdande i USA.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom framträdandet sker i ett land utanför EG och är omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § ML.

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Förmedling av arbetskraft
5 kap. 7 § ML

Exempel 55

Ett företag i Norge åtar sig att förmedla arbetskraft till ett bolag i Sverige. Företaget i Norge förmedlar såväl svensk som utländsk arbetskraft.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige, då förmedlaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta etableringsställe (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och eventuellt 37.

Förmedling av transporthjälpmedel
5 kap. 7 a § 1 p. ML
5 kap. 1 § 1 st. ML

Exempel 56

Ett svenskt företag förmedlar uthyrning av containrar åt ett tyskt företag. Det tyska företaget åberopar sitt VAT-nummer, när det ska faktureras för förmedlingstjänsten.

Eftersom det tyska företaget åberopat sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Auktion
5 kap. 7 a § 1 p. ML
5 kap. 11 § 4 p. ML

Exempel 57

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. 11 § 4 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Angående auktion samt djurskinnsauktion i Danmark och Finland, se även avsnitt 10.10.2.1.

Varuförmedling
5 kap. 7 a § 2 p. ML

Exempel 58

En dansk agent förmedlar åt svensk uppdragsgivare en klädkollektion. Den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Den svenske uppdragsgivaren ska därför redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Förmedling av betal-TV-kanals abonnemang
5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML

Exempel 59

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 22.

11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

Tjänst på fartyg eller luftfartyg

Uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses omsatt utomlands (5 kap. 11 § 1 p. ML).

Med uttrycket ”fartyg... i utrikes trafik” avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämställs med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 10.7.3.

I många fall är dock tjänsterna undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitt 6.11 och 11.3.2.2.

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 moms ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

Stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet
5 kap. 11 § 2 a p. ML

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utanför Sverige om de tillhandahålls 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 man tar emot fartyg som går i yrkesmässig trafik. Till handelshamn räknas inte vad som utgör s.k. småbåtshamn och som är avsedd för fritidsfartyg eller fritidsbåtar.

Varutransporttjänst
5 kap. 11 § 2 b p. ML

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan i avsnitt 11.3.2, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet. Så är fallet om

- transporttjänsten tillhandahålls en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG, och
- transporttjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från tredje land. Exempel på detta är färjetransport till Finland av en norsk åkares lastbil i samband med import av varor från Norge.

Skatteverket har i skrivelse 2004-06-02, dnr 130 219117-04/1152, uttalat att en transporttjänst som ett svenskt rederi tillhandahåller en norsk åkare i samband med att en vara importeras från ett tredje land ska anses omsatt utomlands. Detta innebär att om en vara transporteras på lastbil från Norge till Frankrike, med båt mellan Sverige och Danmark samt mellan Danmark och Tyskland, ska moms inte påföras på rederiets transport mellan Sverige och Danmark då denna transport sker i samband med att varan importeras från Norge.

Stödtjänst

Stödtjänster anses omsatta utom landet om de tillhandahålls åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varor 5 kap. 11 § 2 b p. ML.

Tjänst/reparation på vara

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).

Reparation av bil från land utom EG

5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 15.3 i sjätte direktivet. RSV har i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100 lämnat sin syn på i vilka fall reparationstjänster på bilar från land utanför EG kan betraktas som en omsättning utomlands i enlighet med bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML. Av skrivelsen framgår bl.a. följande: För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 p. ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa (tull-) förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen

respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk moms på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den moms som kunden betalat.

Betäckningstjänst

Exempel 60

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, transporteras till Sverige för att bli betäckta. Hästarna kommer från Norge. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästarna, som utgör tjänst som avser vara, är omsatt utom landet, då hästarna är införda till Sverige endast för tjänsten på varan och därefter förs ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Se även avsnitt 11.3.3.

Reparation av svarv

Exempel 61

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 22.

Reparation av tvättmaskin

Exempel 62

Ett svenskt bolag utför en reparation på en tvättmaskin (byggnadstillbehör) i en villa i Sverige. En tysk försäljare har beställt tjänsten och ska betala fakturan.

Då arbetet sker på fastighet i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Det svenska bolaget ska ta ut moms på reparationen som det tyska företaget, om det inte är

momsregistrerat i Sverige, får begära återbetalning av från Skatteverkets utlandsenheter.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

12 Beskattningsunderlag

12.1 Allmänt

Beskattnings-underlag

Beskattningsunderlag är det värde på vilket moms ska beräknas. Momsen tas ut som ett pålägg och beräknas med f.n. 25, 12 eller 6 % av beskattningsunderlaget. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML.

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom moms. Skatter och avgifter, som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara punktskatter, tull och skrotningsavgift. Bikostnader som provisions-, emballage-, transport-, försäkringskostnader, rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget. Även sådan avgift, som tas ut av kund då denne väljer att betala med kredit- eller betalkort, ska ingå i beskattningsunderlaget. Ränta ska inte ingå i beskattningsunderlaget (se avsnitt 12.2).

Exempel

Reparation av traktor	5 000 kr
Reservdelar	1 000 kr
Rese- och traktamentsersättning	1 000 kr
Moms 25 % av 7 000 kr	1 750 kr
Att betala	8 750 kr

Beskattningsunderlag ska beräknas för omsättning och vissa förvärv. Detta innebär att beskattningsunderlag ska beräknas för

- försäljning, se avsnitt 12.2,
- uttag, se avsnitt 12.3,
- förvärv av vissa tjänster från utländsk företagare, se avsnitt 12.8,
- omsättning i sista ledet i trepartshandel, se avsnitt 12.8,
- gemenskapsinterna förvärv och import, se avsnitt 12.8.

Fram till 1 januari 2003 har i lagtext uttryckligen angivits att det värde – ersättning, tillverkningskostnad (numera självkostnadspris) eller inköpskostnad – som ligger till grund för beräkning av beskattningsunderlag ska reduceras med momsen. För att undvika tolkningsproblem och för att anpassa till motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet har detta, i lagtexten, uttryckliga beräkningsförfarande tagits bort. Detta innebär ingen ändring i sak. I de fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller moms ska denna naturligtvis ändå frånräknas. Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

- 20 procent när skattesatsen är 25 procent,
- 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent, och
- 5,66 procent när skattesatsen är 6 procent.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inkl. moms. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris)	12 000 kr
Avgår 20 %	2 400 kr
Beskattningsunderlag	9 600 kr

Uppdelning av beskattningsunderlag ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer.

Gällande skattesatser framgår av avsnitt 14. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML. Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) finns i de särskilda kapitel som innehåller bestämmelser om VMB. För begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns bestämmelser om beskattningsunderlag i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitten 33 (resetjänster) respektive 34 (begagnade varor). Bestämmelser om skatteberäkning vid uttag av varor från skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager finns i 9 c kap. 6 § ML och behandlas i avsnitt 38.6.

Sjätte direktivet

Regler om beskattningsunderlag finns i artikel 11 i sjätte direktivet.

12.2 Beskattningsunderlag vid försäljning

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, av ersättningen. Moms ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Ersättning

Med ersättning förstås, enligt 7 kap. 3 a § 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. I ersättningen ingår således även kostnadsersättningar som säljaren ska ha kompensation för (se ovan under avsnitt 12.1).

I ersättning ingår även bytesvara (se avsnitt 12.9.1).

Under vissa förutsättningar ska moms tas ut på bidrag. Så ska ske dels när bidraget utgör själva vederlaget för tillhandahållen vara eller tjänst dels när bidraget utan att kunna anses utgöra ett sådant direkt vederlag har en sådan inverkan på priset för ett tillhandahållande av en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset på detta tillhandahållande. I sistnämnda fallet avses situationer där tre parter är inblandade (den som beviljar bidraget, den som kommer i åtnjutande av bidraget och köparen av de varor och tjänster som levereras av bidragsmottagaren).

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till en person som omsätter en vara eller en tjänst som tillhandahålls en tredje person, ska om bidraget kan anses direkt kopplat till priset för varan/tjänsten dvs. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren, anses ingå i ersättningen enligt 7 kap. 3 a § ML, för tillhandahållen vara eller tjänst.

Vem som utbetalar bidraget saknar betydelse. Detta innebär att även EU-bidrag och bidrag från privatpersoner kan omfattas av de nya bestämmelserna om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Ordet bidrag anses ha samma innebörd som ordet subvention vid bedömning om ett bidrag kan anses direkt kopplat till priset.

Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrenssnedvridningar.

För att avgöra om ett bidrag ska anses direkt kopplat till priset på en leverans måste en analys göras dels utifrån motsvarande

bestämmelser i sjätte direktivet, artikel 11 A 1 a, dels utifrån vad som framgår av den praxis som etablerats.

Två domar i EG-domstolen C-184/00, Office de produits wallons och C-353/00, Keeping Newcastle Warm kan tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet ”bidrag direkt kopplat till priset”.

Av EG-domen C-184/00, Office des produits wallons, framgår att uttrycket subventioner som är direkt kopplade till priset ska tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller del av vederlag för ett tillhandahållande, dvs. subventioner som kan ha en inverkan på priset. För att subventionen ska vara direkt kopplad till priset krävs dessutom att bidraget utbetalas av en tredje part till säljaren.

Följande förutsättningar måste enligt domstolen vara uppfyllda för att bidraget ska anses kopplat till priset (punkterna 12–14 i domen):

- Bidraget ska utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att denne ska leverera en bestämd vara eller tjänst.
- Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det ska konstateras att ett åtagande att utbetala bidraget som gjorts av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att motta bidraget när denne har genomfört en skattepliktig transaktion.
- För att fastställa en direkt koppling mellan bidraget och den ifrågavarande varan eller tjänsten är det nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen eller tjänstemottagaren fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsteleverantören. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

I målet C-353/00, Keeping Newcastle Warm, framkom dessutom att om ”bidraget” i själva verket skulle ses som ett pris som erläggs av utbetalaren i sin egenskap av förvärvare av vara eller tjänst för eget bruk eller i sin egenskap av tredje person som erlägger hela eller del av betalningen för varan

eller tjänsten ska bidraget ingå i beskattningsunderlaget som ett vanligt vederlag.

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 i den mening som avses i artikel 11 A l a i sjätte direktivet 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 moms 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 Jordbruksverket 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.

Droit de suite

Från och med den 1 januari 1996 har i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk införts en rätt till ersättning (s.k. droit de suite) för konstnär vid vidareförsäljning av exemplar av konstverk i vissa fall. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Ändringen i upphovsrättslagen återfinns i SFS 1995:1273.

Av prop. 1996/97:10 s. 32 framgår att det belopp säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlägga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av konstverket. SRN har i ett förhandsbesked 1998-12-22 prövat frågan om ersättning för droit de suite ska ingå i säljarens eller förmedlarens

beskattningsunderlag i de fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). SRN ansåg att ersättning avseende droit de suite ska ingå i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till moms för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn.

Den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen (prop. 1996/97:10 s. 32).

Serveringsavgift

Enligt artiklarna 2.1 och 11 A 1 a i sjätte direktiv ska obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kund får betala för serveringstjänst ingå i beskattningsunderlaget för tjänsten (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

Leveranskostnad

Som ersättning för förmedling av nya medlemmar till en bok- och skivklubb erhöll en redan existerande medlem en premie i form av exempelvis en bok eller en skiva. Premien inköptes av företag som drev klubben och levererades till medlemmen på företagets bekostnad. Premien utgjorde en transaktion som jämfördes med byte. Leveransen av premien utgjorde följaktligen en försäljning mot ersättning. Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget vid tillämpning av artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet innehålla såväl inköpspriset för premien som leveranskostnaderna för denna (C-380/99, Bertelsmann).

Räntefri kredit

Vid möbelhandlares försäljning av vara erbjöds kund att köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan ska vid tolkning av artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet utgöras av hela det belopp som köparen ska betala. Den provision som detaljhandlaren på så sätt betalar till det finansiella bolaget utgör en kostnad i detaljhandlarens verksamhet (C-34/99, Primback).

Självrisk-elimineringsavgift

Vid uthyrning av bl.a. fordon svarar kunden normalt för den självrisk som uppkommer vid nyttjande av trafik- och vagnskadeförsäkring. Denna självrisk kan kunden avtala bort genom att erlägga en avgift till uthyraren. Ersättning för sådan självriskelimineringsavgift ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna uthyrningstjänsten (RSV/FB Im 1982:10).

Försäljningslikvid bortskänkes

SRN har i ett förhandsbesked meddelat 1999-10-23 prövat vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upplystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. SRN uttalade att till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlägga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna är inte en omständighet som ska påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlägger. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 112.

Samarbetsavtal avseende reseservice

SRN har i ett förhandsbesked 1997-06-19 behandlat frågan om beskattningsunderlagets bestämmande i ett samarbetsavtal avseende reseservice. En resebyrå, som förmedlar diverse resetjänster åt researrangörer m.fl. erhåller ersättning för sina tjänster i form av provisioner. Resebyrån har träffat ett samarbetsavtal med företaget X enligt vilket resebyrån ska tillhandahålla X olika tjänster avseende reseservice. Såvitt framgår av handlingarna i ansökan är dessa tjänster skattepliktiga och omsätts inom landet. Alla provisioner enligt X:s IATA-nummer, liksom övriga provisioner som resebyrån erhåller från researrangörer m.fl., ska i sin helhet tillfalla X. Som full ersättning för resebyråns tjänster – tjänster avseende reseplanering undantagna – ska X betala viss procent av den totala omsättningen som X:s uppdrag till resebyrån genererar.

SRN besvarade 1997-06-19 frågan i förhandsbesked om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i den mån ersättning kom att utgå enligt samarbetsavtalet. Det beskrivna förfarandet innebär enligt nämnden att två skilda omsättningar föreligger för resebyrån, vilka i momshänseende ska behandlas var för sig, nämligen dels resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt X enligt samarbetsavtalet. Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse är att resebyråns ersättning ska utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån erhåller men som enligt avtalet ska tillfalla X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhåller i ersättning från X och

de aktuella provisionerna utgör därför det avtalade pris som enligt 7 kap. 3 a § 1 st. ML utgör ersättningen för tjänsterna.

SRN uttalade vidare bl.a. att det i föregående stycke redovisade synsättet innebär att i den mån de ifrågavarande beloppen överensstämmer med varandra, vilket enligt ansökan var avsikten, uppkommer inte någon skattskyldighet för resebyråns tillhandahållande av tjänster till X.

Resebyråns verksamhet finansierades – till aktuell del – i princip genom s.k. försäljningsprovisioner från researrangörer m.fl. Dessa provisioner utgjorde skattepliktig omsättning för vilken skattskyldighet förelåg.

Inkassoavgift

RSV har i en skrivelse 1991-09-30, dnr 23105-91/D37, uttalat sig om inkassoavgifter. Innebörden härav är bl.a. följande.

Inkassoavgifter som gäldenären på grund av betalningsförsummelse ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning bör inte ingå i ersättningen för den ursprungliga varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadeståndseller sanktionskaraktär gentemot gäldenären. Samma betraktelsesätt bör gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud. Ett anlitat inkassoföretag ska dock redovisa moms gentemot sin uppdragsgivare på ersättning som erhålls för uppdraget även till den del denna helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

Ränta

Ränta ska inte räknas in i beskattningsunderlaget. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om ränta som är baserad på ett skuldförhållande. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om sådan ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.

Kredittillägg

RÅ 1991 ref. 105 avsåg frågan om ett s.k. kredittillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. RR konstaterade att räntan (5,26 %) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. RR fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kredittillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget.

Kalkylränta

Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggnadsföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyrestagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura (RSV/FB Im 1982:5).

Ränta vid hyresköp

Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrningstjänsten.

Dröjsmålsränta
Avbetalningsränta

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i ersättningen.

12.3 Beskattningsunderlag vid uttag

12.3.1 Allmänt

Utgångspunkten för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag är olika beroende på om uttaget avser vara eller tjänst. Dessutom finns särskilda regler för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag som avser användande av personbil för privat bruk och vid uttag av vissa tjänster som avser fastighet.

Vid uttag av vara respektive tjänst beräknas beskattningsunderlaget enligt huvudregeln – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten. På inkomstskatteområdet utgör marknadsvärdet underlag vid uttagsbeskattning.

Vad som avses med uttag se avsnitt 7. Bestämmelserna om när uttag ska anses föreligga finns i 2 kap. 2 och 3 §§ ML, när det gäller varor, och i 2 kap. 5, 7 och 8 §§ ML, när det gäller tjänster.

12.3.2 Uttag av varor

Vid uttag av varor beräknas beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 a p. ML, i första hand med utgångspunkt från inköpsvärdet för varorna och i andra hand med utgångspunkt från självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Moms ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpsvärdet i ML:s mening. 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 1

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive moms 3 000 kr.

Moms 750 kr. Avdrag för ingående moms görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 5 000 kr, varav moms 1 000 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 3 000 kr. Utgående moms redovisas med 750 kr.

Exempel 2

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive moms 3 000 kr.

Moms 750 kr. Avdrag för ingående moms görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 2 000 kr, varav moms 400 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 1 600 kr. Utgående moms redovisas med 400 kr.

12.3.3 Uttag av tjänster

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 b p. ML, med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. Moms ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Här avses den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten. I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda

inräknas, trots att sådana inte är belagda med moms. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget består av fasta och rörliga kostnader som belöper på tjänsten samt inköpsvärdet på de varor som behövs för tjänstens utförande. Moms inräknas ej.

Uttag av serveringstjänst

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-10 ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmat till bolagets anställda utgör serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. SRN fann vidare att bolagets tillhandahållande av serveringstjänst till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten medför uttag av tjänst. Förhandsbeskedet överklagades och RR beslutade 2003-09-17, mål nr 4485-2002, att inhämta förhandsavgörande hos EG-domstolen beträffande tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet för att utröna om dessa bestämmelser utgör hinder mot att i enlighet med nationell rätt, som uttag, beskatta tillhandahållanden till underpris och därmed medför att beskattningsunderlaget ska bestämmas enligt artikel 11 A 1 a till det faktiska värdet. EG-domstolen har 2005-01-20 i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet ska tolkas så, att det utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst även när detta vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Användning av rörelsetillgång

Beskattningsunderlaget för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet, bl.a. skattskyldigs eller anställds användning av rörelsetillgång för privat bruk ska enligt vad som framgår av målet C-230/94, Enkler, anses omfatta 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 moms.

12.3.4 Uttag, privat användning av personbil

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i de fall som anges i 2 kap. 5 § 3 p. ML. Samma värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § SBL för anställds bilförmån, ska ligga till grund vid bestämmandet av beskattningsunderlaget (7 kap. 4 § ML). Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar moms. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med moms som utgör beskattningsunderlag.

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån enligt 9 kap. 2 § SBL, ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

12.3.5 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

I 7 kap. 5 § ML finns bestämmelserna om hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML.

I 2 kap. 7 § ML anges att uttag ska ske om byggnads- och anläggningsarbeten tillförs egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Förutsättning för uttagsbeskattning är att den skattskyldige yrkesmässigt tillhandahåller byggtjänster åt andra.

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 8 § ML ske när fastighetsägare utför egenregiarbeten på egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet, som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad verksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna. Förutsättning för uttagsbeskattning är att fastighetsägaren har anställda och att lönekostnaderna (inkl. avgifter som grundas på lönekostnaderna) för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Reglerna om uttagsbeskattning och hur beskattningsunderlaget ska beräknas i ovan angivna fall behandlas utförligt i avsnitt 19.7 Fastighetsförvaltning.

12.4 Uppdelning av beskattnings-underlaget

Avskiljbara prestationer

Ett tillhandahållande kan ibland innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer. Är omsättning av någon eller några av dessa skattepliktig, medan omsättning av andra är skattefri, ska beskattningsunderlaget för tillhandahållandet delas upp enligt 7 kap. 7 § ML. Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för omsättning av de avskiljbara prestationerna.

Delningsprincipen är den princip som ska tillämpas enligt ML vid bestämmande av beskattningsunderlag. I de fall gemensam ersättning utgår för avskiljbara prestationer, ska beskattnings-underlaget därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

När delningsprincipen inte går att tillämpa får en huvudsaklig-hetsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt och skattesats för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande. För att principen ska kunna bli tillämplig gäller således att prestationen i fråga ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i det huvudsakliga tillhandahållandet.

Delningsprincip eller huvud-saklighets-bedömning

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande C-349/96, Card Protection Plan, redogjort för vilka omständigheter som kan medföra att en transaktion i momshänseende ska anses bestå av en enda sammansatt tjänst eller av två eller flera fristående tjänster. I förhandsavgörandet anges riktlinjer för när delnings-principen respektive en huvudsaklighetsbedömning ska tillämpas.

EG-domstolen har i förhandsavgörandet angivit att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att moms-systemets funktion försämras. Det är därför, enligt domstolen, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige till-handahåller konsumenten flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst ska, enligt domstolen, anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, när kunderna

inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

12.4.1 Exempel på delningsprincipen

Uppdragsfakturering/betalningsförmedling

Bankgirocentralen (BGC) tillhandahåller bl.a. uppdragsfakturering, vilket innebär att BGC framställer bankens fakturor till dess bankgirokunder för deras nyttjande av giroprodukterna. Denna tjänst har ansetts som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation, som inte kan anses vara ett underordnat led i den från skatteplikt undantagna betalningsförmedlingen, RÅ 1999 not. 46.

Begravningstjänster

RR har i RÅ 2003 ref. 90, med ändring av SRN:s förhandsbesked 2003-03-07, ansett att sökandebolagets tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravningar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar.

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 13.

Kapitalförvaltning Värdepappersadministration m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 2004-10-05 ansett att ett bolags åtagande enligt avtal om kapitalförvaltning och serviceavtal utgör två klart avskiljbara delar av bolagets prestation. Tjänsterna enligt serviceavtalet kan, enligt nämnden, inte anses nödvändiga för att bolaget ska kunna tillhandahålla tjänsterna enligt förvaltningsavtalet utan är tjänster som efterfrågas i sig. Det är därför inte fråga om omsättning av en enda tjänst utan om omsättningar av två separata tjänster. Förhandsbeskedet kommenteras även under avsnitt 35.2.2. ”Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet”.

Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer

Bikostnad ska, som framgår ovan under avsnitt 12.1, 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).

12.4.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning

Paket-försäljningar

RSV har i skrivelse 1999-12-07, dnr 10933-99/120, uttalat att av förenklingsskäl bör vid s.k. paketförsäljningar godtas att en uppdelning inte sker när det föreligger svårigheter för säljaren att dela upp prestationer som avser mindre belopp. Som exempel anges försäljning av en förpackning innehållande en flaska alkoholfri cider (skattesats 12 %) och två glas (skattesats 25 %). En förutsättning är att säljaren tillämpar en enhetlig skattesats och därvid använder den högsta skattesatsen på de varor som ingår i förpackningen. Med mindre belopp avses i detta sammanhang belopp som inte överstiger 500 kr inkl. moms.

Refraktionstjänst

Refraktionstjänst 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-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.

Vitvaruförsäkring

SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-25 ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan då försäkringen kunde antas vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och då det också var omöjligt att förvärva varan till ett reducerat pris om något avtal om försäkring inte ingås. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet. RR gjorde i dom 2004-03-11, RÅ 2004 not. 46, samma bedömning som skatterättsnämnden.

Försäkringsavgift/ auktionsuppdrag

Auktionsförrättares debitering av försäkringsavgift i samband med debitering avseende själva försäljningsuppdraget utgör enligt SRN 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.

Nedan följer några situationer, där uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell.

Byggnads-entreprenad

Det förekommer att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande markanskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildningskostnad, lagfarts- och inteckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Sådana direkta utlägg får brytas ut och nollbeskattas under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna och nollbeskattade beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning och nollbeskattning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma. Se vidare avsnitt 19.5.1.

Butiker, varuhus

Uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell i butiker, kiosker och varuhus, som säljer livsmedel (skattesats 12 %), dagstidningar (skattesats 6 %), andra varor (skattesats 25 %) och lotter (skattefritt).

Hotell, restaurang

Samma sak gäller för hotell- och restaurangföretag, som förutom kost (skattesats 25 %) och logi (skattesats 12 %) tillhandahåller tobaksvaror, souvenirer och andra skattepliktiga varor.

Banker

I bank-, finans- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning tänkas utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepapperstjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer. Dock har SRN i ett flertal fall ansett att uppdelning inte ska ske. Se vidare avsnitt 35.2.2.

Uthyrning m.m.

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventarieuthyrning eller annan skattepliktig tjänst. Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om fråga är om avskiljbara prestationer. Utarrendering av rörelse kan därför innefatta avskiljbara prestationer.

I ett förhandsbesked år 1994 hävdade ett oljebolag att den s.k. huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas för bolagets upplåtelse av servicestationer. Bolaget menade att den ersättning som bolaget erhöll från den enskilde återförsäljaren inte utgjorde någon egentlig hyra för skattefri upplåtelse av lokal. SRN ansåg dock att den ersättning som återförsäljaren lämnar för rätten att få disponera en bensinstationsanläggning (cisterner, pumpar, skärmtak, skyltar, vissa rättigheter m.m. samt butikslokal med inventarier och hallar för biltvätt) skulle delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Nämnden ansåg att fastighetsupplåtelsen. utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Sökandebolaget ansågs därför inte vara skattskyldigt för den del av ersättningen som var att hänföra till fastighetsupplåtelse.

Franchising och rörelsearrende

Motsvarande uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. rörelsearrende och franchising där i arrendet/avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se mer därom i avsnitt 22.2

12.5 Rabatter m.m.

Villkorliga rabatter

Villkorliga rabatter, dvs. rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter ska, enligt 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, minska beskattningsunderlaget. Sjätte direktivet föreskriver i fråga om villkorliga rabatter att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar som är beroende av betalning inom viss tid (artikel 11 A 3 a).

Bonus, andra rabatter

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som lämnas i efterhand eller som ges vid tillhandahållandet ska, enligt 7 kap. 6 § 1 st. 2–3p. ML, minska beskattningsunderlaget. Se dock nedan.

Avtal om beskattningsunderlag

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i de fall prisnedsättning sker efter tillhandahållandet, och den skattskyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § 2 st. ML).

Kreditnota

Lämnas prisnedsättningar 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. Kreditnotan är en förutsättning för säljarens rätt till minskning av utgående moms. Den ska medföra motsvarande minskning av ingående moms för köparen. Kreditnota behöver dock inte utfärdas i de fall då skattskyldig och hans kund avtalat om att beloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget (prop. 2002/03:5 s. 73).

När en kreditnota utfärdas ska samma skattesats användas som på den ursprungliga fakturan. Detsamma gäller för annan kundkreditering (13 kap. 24 § ML).

Kreditränta

Kreditränta har i ett fall hänförts till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § 3 st. GML (RSV/FB Im 1977:3). Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen samt debiterades ränta (straffränta) vid senare betalning. Räntedebitering respektive -kreditering skedde vid nästkommande faktureringstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen.

Medlemsavgift, rabattkort

Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning. Se vidare avsnitt 7.3.

Försäljning av kuponghäften, rabattkuponger

Ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger är inte någon från skatteplikt undantagen omsättning. Se vidare avsnitt 7.3.

Inlösen av rabattkuponger, presentkort

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget. Samma gäller inlösen av s.k. tvättkuponger.

Reklambidrag

Reklambidrag från en leverantör har inte ansetts utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst, utan setts som stöd för täckande av kostnader för mottagarens annonsering eller liknande. Bidraget kan även benämnas aktivitets-, annons- eller marknadsföringsbidrag. Svårigheten vad gäller bidragen är ofta att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget

är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra vederlag för exempelvis skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. I förhandsbesked 1996-06-13 (se nedan under rabattkuponger) sägs att den ersättning detaljist uppbär från leverantör för exponering av varor på ett säljfrämmande sätt (marknadsföringsbidrag) anses utgöra vederlag för skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst.

Samaktivitetsbidrag

I ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:14) har fråga besvarats om bestämmelserna om återbäring var tillämpliga på s.k. samaktivitetsbidrag, som ett bolag lämnade till de detaljister som sålde bolagets varor. Samaktivitetsbidraget ansågs inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML, varför någon minskning av tidigare redovisad utgående moms inte var tillåten. Frågan om samaktivitetsbidrag har även år 1992 varit föremål för prövning av SRN i ett förhandsbesked. Även här ansågs samaktivitetsbidraget inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML. Se vidare nedan avseende rabattkuponger.

Rabattkuponger

SRN har lämnat tre förhandsbesked 1996-06-13 beträffande hanteringen av s.k. rabattkuponger i dagligvaruhandeln.

Förhandsbeskeden får dock anses överspelade till de delar dessa avser fastställande av beskattningsunderlag vid inlösen av rabattkuponger. Se nedan EG-dom C-317/94, Elida Gibbs.

I ett av förhandsbeskeden gällde frågan förutom utgivande av rabatt även detaljists exponering av leverantörs varor. Detta förhandsbesked återges därför.

Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denna förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som skulle främja ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnade samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen.

SRN fann att detaljisten var skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören hade avdragsrätt för den ingående moms som hänförde sig till den del av ersättningen som avsåg denna tjänst, och att detta gällde oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten skedde via ett grossistföretag eller ej.

En ledamot i SRN var skiljaktig och ansåg att någon moms inte skulle utgå på någon del av ersättningen.

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har av EG-domstolen behandlats i dom meddelad 1996-10-24 (mål C-317/94, Elida Gibbs). Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av ett belopp som motsvarar det pris för vilket han sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med av honom inlösta rabattkupongers värde. Domstolen uttalade vidare att det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner. Se vidare RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

Fråga om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig som utgivit återbetalning i samband med inlösen av rabattkuponger har också prövats av EG-domstolen i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland.

Värdet på rabattkupong som tas emot av detaljhandlare vid försäljning av en vara ska, då detaljhandlaren accepterar att betalning sker med både kontanter och rabattkupong och då den som ställt ut kupongen ersätter detaljhandlaren med kupongens värde, ingå i beskattningsunderlaget för den sålda varan, C-398/99, Yorkshire.

Rabatt vid/efter tillhandahållandet

Fråga om beskattningsunderlag vid utgivande av rabatt som krediteras kunds konto och tolkningen av artiklarna 11 A 3 b och 11 C 1 i sjätte direktivet har behandlats av EG-domstolen i mål C-86/99, Freemans.

Beskattningsunderlaget för varor som utifrån en katalog har tillhandahållits en kund via postorder för att användas av denne för eget bruk utgörs av

- när leverantör ger kunden en rabatt på priset i katalogen, och
- ett särskilt konto krediteras till förmån för denna med ett belopp som motsvaras av rabatten vid den tidpunkt då leverantören erhåller månatliga avbetalningar av kunden, en rabatt som då kan tas ut direkt eller användas på annat sätt av kunden,

det totala katalogpriset för de varor som sålts till kunden med avdrag för det belopp som motsvaras av denna rabatt när denna rabatt tas ut eller på annat sätt används av kunden.

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.

Presentkort på bensin

Det förekommer att bilhandlare vid olika säljkampanjer erbjuder sina kunder bensin i samband med bilköp. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt och frågan är i vilka fall bilhandlaren kan tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på bensinen.

Om kunden får ett presentkort att använda för bensinköp vid något bensinbolag, har bilhandlaren inte gjort avdragsberättigat förvärv till sin verksamhet. Om kunden i stället får en kreditcheck, som resulterar i att bilhandelsföretaget faktureras i samband med att kunden tankar, har bilhandelsföretaget rätt till avdrag för den moms som belöper på bensininköpet.

Detsamma gäller om kunden får tanka från bilhandlarens egen bensinpump. I denna situation är den ingående momsen redan avdragen i redovisningen.

Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Köpeskillingen för bilen är oförändrad. Bilhandlaren har i stället tagit på sig andra kostnader för att göra bilköpet attraktivt.

Oljebolagens 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 momsen mot den utgående momsen, dvs. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får enligt Skatteverkets uppfattning den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180.

Beroende på rabattsystemets utformning kan ovanstående EG-dom C-317/94, Elida Gibbs, bli tillämplig.

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt 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 14.2.

Returenheter

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2001-12-14 ansett att upplåtelse av returenheter (plastlådor och plastpallar) mot en fyllnings- och logistikavgift utgör en omsättning av en skattepliktig tjänst medan däremot ett tillhandahållande enbart mot pant inte ska anses utgöra någon omsättning av vara eller tjänst.

12.6 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten. Det belopp som den utgående momsen ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats (7 kap. 6 § 4 st. ML och 13 kap. 24 och 26 §§ ML.

Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva momsbeloppet i en faktura. Hela utgående momsen kan i sådana fall inte reduceras eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera moms. Nedsättning av tidigare redovisad utgående moms får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad moms på förlusten.

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 19.5.2 och avsnitt 41.3.7.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas. Med en konstaterad kundförlust bör jämställas en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående moms på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående moms på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Man måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen.

Om ett företag har exporterat en vara som omfattas av återföringsreglerna i 10 kap. 12 § ML (se avsnitt 16.7) och företaget sedan åsamkas en kundförlust, påverkar detta inte återföringsskyldigheten.

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

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigering av kundförlust ska grundas på kreditnota.

I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli angeläget att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. För bolag i samma koncern som försätts i konkurs samtidigt är det inte ovanligt att den beskrivna situationen förekommer med ömsesidiga fordringar och skulder.

KR 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 regeringsrätten, RÅ 2000 ref. 63, överlät ett bolag sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den moms som belöpte på de aktuella kundförlusterna. SRN ansåg att det

förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts inte utgjorde hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § 3 st. ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga.

Överlåtelse av nedskriven kundfordran

I ett annat förhandsbesked, som fastställts av regeringsrätten i dom 2002-06-25, RÅ 2002 ref. 41, överlät ett bolag kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och moms till följd härav justerats – till bolag inom och utanför koncernen. Priset för en sådan fordran låg långt under det nominella värdet med hänsyn till den risk som förvärvaren tar. Ersättningen var definitiv. Någon ytterligare ersättning beroende på om köparen lyckas driva in fordringen helt eller delvis skulle inte erhållas. Fråga vara om överlåtelsen av fordringen mot ersättning medför att förlusten endast ska anses konstaterad till den del ersättning inte erhålls vid överlåtelsen av fordringen och att bolaget därmed i mervärdesskattehänseende på nytt måste ta upp ersättningen enligt bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML. SRN ansåg att bolaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning.

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående momsen på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditfaktura, dvs. justering av gäldenärens ingående moms, eller annan utredning krävs. Om vad som benämns ackord omfattar endast en eller ett fåtal borgenärer kan kreditfaktura utfärdas, varvid båda sidor ska justera sin moms. I annat fall, dvs. vid underhandsackord, krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, för att justering ska kunna ske av borgenärens utgående moms för kundförlust utan att motsvarande justering sker hos gäldenären. Jfr RSV/FB Im 1985:3 och RÅ 1988 ref. 102 samt 13 kap. 26 § ML.

Virkesleverantör

RSV har i en skrivelse 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörers rätt att korrigera den utgående momsen på kundförluster. Virkesleverantörerna hade fordringar i en konkurs och erbjöds under vissa förutsättningar full kompensation av en tredje part. Villkoren för att den tredje parten, en intresseorganisation, skulle garantera full kompensation till virkesleverantörerna var att dessa sökte medlemskap i intresseorganisationen samt att de till denna överlät sin fordran på konkursgäldenären för en krona. RSV angav i skrivelsen att eftersom virkesleverantörens fordran på konkurs-

gäldenären bortfaller samtidigt som han får betalt från intresseorganisationen och att leverantören således blir fullt kompenserad är det inte fråga om en konstaterad kundförlust. Någon rätt för virkesleverantören att korrigera tidigare redovisad utgående moms ansågs därför inte föreligga.

Auktionsföretag

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har 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 momsen för kundförlusten, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet.

Försäkring

Det förekommer att företag försäkrar sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning på grund av kundförlust, påverkar dock inte företagets rätt att korrigera den utgående momsen som tidigare redovisats. Se även avsnitt 7.2.

I de fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående moms. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

12.7 Varureturer

12.7.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

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, som är levererad den 1 mars 1984 eller senare, återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen motsvarande momsen på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML för ingående moms för den inköpta varan. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller

rätt till återbetalning ingående moms berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

En förutsättning för att dessa regler ska bli tillämpliga är emellertid att det verkligen är fråga om ett återtagande. Om säljaren förmår köparen till en frivillig uppgörelse och avräkningen görs i form av ett köp ska transaktionen behandlas som ett köp, RÅ 1986 ref. 86.

Avräkning

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exkl. moms när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående moms för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående moms värderas den återtagna varan inkl. moms.

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående momsen som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 12.6 om när en förlust anses konstaterad.

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående moms på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående moms Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inkl. moms). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exkl. moms). Säljaren har då rätt att reducera den utgående momsen som belöper på det förlorade beloppet. Momsen beräknas till 30 000 kr = 20 % x 150 000 kr. Jfr avsnitt 34.4 i Handel med begagnade varor m.m.

Försäljning

I detta sammanhang bör ett närliggande förhållande observeras. Det förekommer, främst inom åkeribranschen, att ett åkeriföretag, som har köpt en lastbil på avbetalning med förbehåll om återtaganderätt säljer lastbilen innan skulden är slutbetald. I avtalet mellan åkeriföretaget och köparen brukar överlåtelseobjektet benämnas ”rättigheter och skyldigheter enligt avbetalningskontrakt”. Överlåtelsen måste godkännas av den ursprunglige säljaren eller annan, t.ex. ett finansieringsföretag, som har trätt i säljarens ställe.

För åkeriföretaget får överlåtelsen anses innebära försäljning av lastbilen med betalning helt eller delvis genom att köparen tar över betalningsansvaret för skulder enligt det ursprungliga avbetalningskontraktet. Åkeriföretaget ska redovisa utgående moms på lastbilens hela värde enligt avtalet utan avdrag för restskuld och efter den skattesats som gäller vid den nya överlåtelsen.

För den ursprunglige säljaren innebär uppgörelsen normalt inte någon ny omsättning och hans redovisning av moms påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överlåts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed momsfri.

12.7.2 Varuretur

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-18 prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag inom samma koncern som säljarbolaget förvärvar, förvaltar och uppbär betalning för kundfordringar och där det säljande bolaget förpliktigar sig att återköpa kundfordringar som visar sig vara osäkra och där det köprättsliga ansvaret gentemot kunden ligger kvar hos det säljande bolaget. SRN ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget.

12.8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den moms som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för moms. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar moms. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan momsen beräknas

Vissa tjänste- och varuförvärv

Vid förvärv av vissa tjänster och vissa varor som är omsatta inom landet av utländsk företagare och för vilka, enligt 1 kap. 2 § 2, 3 och 4 b p. ML, förvärvaren ska betala skatten utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML).

Trepartshandel Den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML för omsättningen. Även i detta fall utgör, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML ersättningen beskattningsunderlag.

Vissa varuförvärv När det gäller gemenskapsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML, av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land. I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML från ett annat EG-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan.

Import Vid import, dvs. varuleveranser från tredje land, tas moms ut av Tullverket. Beskattningsunderlaget utgörs av varans värde för tulländamål med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom moms, 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).

Bestämmelseort 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 (SFS 1997:709).

Återimport efter bearbetning Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredje land kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredje land endast beskattas för förädlingsvärdet (7 kap. 9 § ML).

Återimport efter reparation När gemenskapsvaror (EG-varor) återimporteras efter reparation utanför EG, utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter (utom importmomsen) eller avgifter vid importen (7 kap. 11 § ML).

12.9 Speciella transaktioner

12.9.1 Byten

”Inbyten”/köp och försäljning

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Utgående moms ska, redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående moms på inbytet om förutsättningar i 8 kap. ML i övrigt är uppfyllda. Vid inbyte från någon som inte är skattskyldig föreligger ingen avdragsrätt, i stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter bli aktuella. Se avsnitt 34.

Byte/återgång av köp

I de fall en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått.

Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garantivillkor anses den ursprungliga försäljningen ha återgått.

Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen dvs. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid moms ska debiteras enligt gällande skattesats.

Julklappsbyten, garantibyten och liknande

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlägga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

Kedjeköp av diamantringar

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

Även byte efter sex månader av ett piano, värt 7 000 kr, mot en orgel, värd 9 500 kr, har ansetts som en ny omsättning (RSV/FB Im 1977:2).

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34 bli tillämpliga.

Bytesmotorer och liknande

Det förekommer att en ny eller renoverad bilmotor säljs till ett pris som förutsätter att en renoveringsbar motor lämnas i byte. Motsvarande bytessystem förekommer för t.ex. växellådor och andra varor. Den sålda varans hela värde utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska renoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34.2 bli tillämpliga.

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning i momssammanhang. Se vidare avsnitt 12.7.

12.9.2 Växlingsvinster

Kursvinst eller kursförlust, som uppkommer på grund av en differens mellan den valutakurs som ska tillämpas då omräkning av moms ska ske och den valutakurs som gäller då växling sker, är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Det framgår bl.a. av ett förhandsbesked år 1994.

Det kan dock förekomma att växlingsvinster närmast utgör ett led i prissättningen av framför allt varor. Särskilt för gränsbutiker uppkommer problem med växlingsvinster. Köpmännen tar emot betalning för sina varor i en utländsk valuta och räknar om den till en kurs som ofta ligger betydligt under bankernas köpkurs. Den växlingsvinst som då uppkommer är att anse som en del av ersättningen för de sålda varorna och ska därför inräknas i beskattningsunderlaget, RÅ 1986 ref. 45.

Finansiell intäkt

Enligt RR:s dom 2003-12-19, RÅ 2003 ref. 102, utgör växlingsvinst, som ett bolag erhållit som en skillnad mellan den säljkurs som ska användas vid bestämmande av beskattningsunderlaget för tillhandahållna varor och den gentemot banken framförhandlade kursen, en finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Bestämmelser om vilken säljkurs som ska användas vid bestämmande av beskattningsunderlaget saknas i ML. Ledning får därför hämtas i artikel 11 C 2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten i fråga. I Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses vara representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholms-

börsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar.

Det förekommer att köpmännen inte omgående löser in den utländska valutan i bank utan avvaktar någon tid med detta och kan då göra ytterligare kursvinster. Skillnaden mellan den köpkurs som gällde på den svenska valutamarknaden den dag som valutan erhölls och den köpkurs, som gällde den dag då inlösen på bank skedde, utgör en finansiell kursvinst och ska därför inte ingå i den skattepliktiga ersättningen.

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 17.6.

13 Utlägg och vidare-fakturering av kostnader

13.1 Allmänt

Med utlägg i ML:s mening torde i allmänhet avses sådana utgifter som en säljare bestrider för köparens räkning i dennes namn och som ligger utanför säljarens egna kostnadselement för tillhandahållandet i fråga. Ofta är dock förhållandena sådana att affärshändelsen i stället utgör inköp och vidare-försäljning, varvid moms 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.

13.2 Utlägg

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten. För att avgöra om ett förvärv föreligger kan de civilrättsliga reglerna vara vägledande, dvs. vem som slutligen bör ses som betalningsskyldig gentemot tredje man för utgiften i fråga.

Om kunden är betalningsskyldig gentemot tredje man vid kreditaffärer torde det vara fråga om ett utlägg. I motsatt fall, dvs. om säljaren är betalningsskyldig gentemot tredje man, torde man kunna hävda att fråga är om en kostnad för säljaren.

En förutsättning för att man ska kunna betrakta en debitering som säljaren gör som ett utlägg är vidare att debiteringen motsvarar säljarens självkostnad utan vinstpålägg. Ytterligare en förutsättning för att ett belopp ska behandlas som ett utlägg i ML:s mening är att detta står i överensstämmelse med god 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 moms ej kan

tillgodoräknas säljaren då utlägget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för moms på utlägg tillfaller således köparen och inte säljaren. Fakturakopia avseende utlägget bifogas säljarens faktura för att verifiera köparens avdrag för ingående moms.

Ovan beskrivna situationer ska skiljas från de fall när det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på mottagaren på grund av ett rent förbiseende eller på att fakturamottagaren har bytt namn. I skrivelse 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 15.5.

Sjätte direktivet

I sjätte direktivet regleras ersättning för utlägg i artikel 11 A 3 c. Av bestämmelsen framgår bl.a. att beskattningsunderlag inte får innefatta belopp som en skattskyldig person har mottagit av sin kund som ersättning för utlägg som gjorts i den senares namn och för dennes räkning och som bokförts på avräkningskonto.

13.3 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 här affärshändelser som inköp och vidareförsäljning, varvid moms ska tas ut i varje omsättningsled. Om det inköpande bolaget endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad moms bör avdragsrätt inte anses föreligga för momsen hos de slutliga förvärvarna.

I skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120 ger RSV sin syn på frågan om vilka konsekvenser den redovisningsmässiga behandlingen kan få för avdragsrätten hos ett bolag som

samordnar inköp inom en koncern. Principiellt anses inte bokföringen vara avgörande för om avdragsrätt föreligger. När syftet med förvärvet är att det ska användas för att fullgöra avtal om försäljning av skattepliktiga varor eller tjänster bör detta dock normalt avspeglas i bokföringen, dvs. förvärvet bokföras som en kostnad i verksamheten.

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.

Samverkansavtal för kanslitjänster

RR har i dom 2001-06-18, RÅ 2001 ref. 34, fastställt SRN:s förhandsbesked när det gäller frågan om ett samverkansavtal för kanslitjänster. Tjänster utfördes av anställd personal i ett förbund till andra förbund med vilka man delade kansli. Förbundet köpte också in olika tjänster genom att ingå avtal med leverantörer och var som beställare mottagare av fakturorna. RR ansåg att förbundet tillhandahöll tjänster till de övriga förbunden och var skattskyldig för dessa.

13.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement

Ett antal exempel på vad som inom olika områden kan anses som utlägg respektive kostnadselement i säljarens verksamhet lämnas nedan.

Advokater

En advokat bestrider regelmässigt utgifter för verksamheten, antingen ur rörelsens kassa eller ur klientmedel. Här kan vara fråga om advokatens egna resekostnader och andra utgifter han har för uppdraget eller kostnader som egentligen åvilar klienten. Rent allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att kunna fullgöra sitt uppdrag ska ingå i hans skattepliktiga omsättning. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Rätt till avdrag föreligger för den ingående moms som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens

räkning bör hänföras sådant som i själva verket är klientens kostnad och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior och dylikt vid domstolar och andra myndigheter allt i den mån dessa utgifter avser kopior och dylikt på det aktuella målet. Om däremot en advokat beställer en dom och betalar en avgift härför är detta inte att anse som utlägg utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i en advokatverksamhet. Även arvoden och ersättningar till läkare, vittnen och tolkar bör kunna betraktas som utlägg allt under förutsättning att betalningarna grundas på avtal som dessa ingått med klienten. Har t.ex. en tolk däremot anlitats av advokaten för att denne ska kunna utföra sitt uppdrag blir utgiften att anse som en kostnad i advokatens verksamhet. (RSV:s skrivelse 1992-09-29, dnr 36309-92/212).

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 momsen 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 20 om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

Byggnads-entreprenörer

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande 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 boupptecknin gen. RSV har i skrivelse 2001-10-29, dnr 8930-01/120, med förtydligande 2002-01-11, dnr 12413-01/120, uttalat sig om moms vid begravningsuppdrag. RR har i dom 2003-12-10, RÅ 2003 ref. 30, uttalat att de olika varor och tjänster en begravningsbyrå tillhandahåller dödsboet inte utgör tillhandahållande av en enda tjänst utan av separata tjänster och varor. RSV:s uttalande i denna fråga i skrivelserna är därför inte längre aktuellt. 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 12.4.

Skeppsklarerare

Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erläggs för redares eller befraktares räkning kan under förutsättning att vidarefakturering sker utan vinstpålägg betraktas som utlägg.

Speditörer 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 avsnitt 15.2.3 och 18.4.7.

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 § 2 p. ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot delägarens andel. Någon vidarefakturering ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om ”samma person”. Se vidare avsnitt 15.2.2.

Anställds utlägg Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren hänvisas till avsnitten 15.5 och 24.2.3.

14 Skattesatser

14.1 Allmänt

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före moms. Detta innebär i kronor detsamma som att momsen utgör 20 % av priset inklusive moms när skattesatsen är 25 %.

Följande tre skattesatser finns:

- 25 %
  normalskattesats,
- 12 %
  hotellrumsuthyrning samt upplåtelse av campingplats och dylikt,
  transport i skidliftar,
  konstnärs försäljning av egna konstverk,
  import av konstverk, samlarföremål och antikviteter och omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel,
- 6 %
  böcker, tidningar m.m.,
  tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,
  viss biblioteksverksamhet,
  viss museiverksamhet, upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, upplåtelse och överlåtelse av rätt till ljud och bildupptagning samt tjänster på idrottsområdet,
  personbefordran,
  tillträde till och förevisning av djurpark.

Tidigare gällande skattesatser

I en tabell i bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan momsen infördes den 1 januari 1969.

Normalskattesats 25 %

Momsen är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv och import av varor. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande gemenskapsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om skattskyldighet i avsnitt 4.

Sjätte direktivet

Artikel 12 i sjätte direktivet behandlar skattesatser. Av punkt 3 a–c framgår vilka nivåer som gäller. Här anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 % och att medlemsstaterna får ha en eller två reducerade skattesatser, som inte får vara lägre än 5 %. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga H till sjätte direktivet.

EG-domstolen har i domen C-109/02, kommissionen mot Tyskland, fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för moms tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

14.2 Skattesats 12 %

14.2.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 %, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML.

Hotellcheckar

I ett förhandsbesked har SRN 1999-06-18 tagit ställning till vilken skattesats som ska tillämpas vid försäljning av s.k. hotellcheckar som berättigar innehavaren till rabatt på priset

för hotellrum. Frågan gällde ett bolag som sålde sådana hotellcheckar till kunder vilka själva valde och kontaktade hotell som var anslutet till systemet med sådana checkar. Kunden bokade och betalade hotellrummet själv. Det bolag som sålde hotellcheckarna erhöll provision från den organisation som gav ut checkarna. SRN fann att det bolag som mot provision sålde hotellcheckarna inte kunde anses bedriva rumsuthyrning i hotellrörelse. Bolagets tillhandahållande avsåg i stället en rättighet för vilken skattesatsen 25 % skulle gälla.

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Gästhamn

RSV har i en skrivelse 1993-08-06, dnr 21856-93/901, uttalat att gästhamnsverksamhet inte kan jämställas med campingverksamhet. Gästhamnsverksamheten är i stället skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Moms på gästhamnsavgiften ska därför tas ut med 25 %.

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 20.3.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 20.3.6.

14.2.2 Transport i skidliftar

För transport i skidliftar gäller skattesatsen 12 %, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt (prop. 1991/92:50 s. 15).

Liftkort

KR i Sundsvall har i en dom 2004-08-10, mål nr 1183-03, (överklagad av Skatteverket) ansett att skattesatsen 6 % ska gälla vid försäljning av liftkort. KR anger i domskälen att den prestation som tillhandahålls innehavaren av ett liftkort får anses innefatta två komponenter, dels transporten uppför backen med hjälp av skidlift, dels möjligheten till utförsåkning på en preparerad nedfart. KR anser vidare att den genomsnittlige konsumenten får anses efterfråga möjligheten till utförsåkning. Lifttransporten får anses utgöra ett medel att på bästa sätt kunna utnyttja den egentliga tjänst, bestående av möjligheten till utförsåkning, som tillhandahålls. Tjänsten utgör därför i sin helhet omsättning av en tjänst inom idrottsområdet och ska beskattas efter 6 %.

14.2.3 Konstverk

Definitionen av konstverk återfinns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden, se avsnitt 34. För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna verk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandel eller ett konstgalleri beskattas för varuomsättning enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden och för förmedlingsprovision med 25 % moms. Beträffande s.k. droit de suite se avsnitt 12, beskattningsunderlag.

Konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo

Moms tas, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk som medför skattskyldighet enligt ML.

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo medför skattskyldighet enligt ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns enligt 1 kap. 2 b § ML.

I ett förhandsbesked har SRN förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Moms skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets försäljning av konstverket (se även avsnitt 34.5.1 och 30.3.2.2).

Se avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattningen av bl.a. konstverk och avsnitt 4.4 beträffande den frivilliga skattskyldigheten.

Import av konstverk

Moms tas, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 4 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 34.

Förmedling

Förhandsbesked angående ett galleris förmedling i eget namn av konstverk refereras i avsnitt 30.1.

14.2.4 Livsmedel

Enligt 7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML utgår skatt med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a. vatten från vattenverk,

b. spritdrycker, vin och starköl samt

c. tobaksvaror.

Definition

Enligt livsmedelslagen förstås med livsmedel matvaror, dryckesvaror (inklusive dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattas av läkemedelslagen (1992:859) räknas dock inte som livsmedel. Tillsynen enligt livsmedelslagen utövas av Livsmedelsverket.

Avgränsningen innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel enligt läkemedelslagen, som på något sätt förtärs (sväljs, sugs eller tuggas) av människor, behandlas som livsmedel. Härav följer att exempelvis tuggummi, men inte tandkräm eller produkter avsedda att inandas, räknas som livsmedel.

Även livsmedelstillsatser enligt livsmedelslagen omfattas av den lägre skattesatsen. Hit räknas ämnen som tillförs eller förekommer i eller på livsmedel utan att vara livsmedelsråvaror.

Gränsdragning mot läkemedel

RSV har i en skrivelse 1994-05-30, dnr 3810-94/900, behandlat gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel. Genom läkemedelslagen har vissa nya begrepp införts. Begreppet ”naturmedel” används inte längre. I stället finns frilistade naturmedel och naturläkemedel. Information finns på Läkemedelsverkets webbplats www.mpa.se. Naturläkemedel, som ska vara märkta ”naturläkemedel”, har genom prövning godkänts som sådana preparat av Läkemedelsverket. Frilistade naturmedel är under prövning om de uppfyller kraven på naturläkemedel. Båda preparaten kan säljas såväl i hälsokostbutiker eller livsmedelsbutiker som på apotek. Frilistade naturmedel och naturläkemedel omfattas av läkemedelslagen och anses därför inte som livsmedel vid tillämpningen av ML. Detsamma gäller homeopatiska preparat som enligt EG-direktiv om humanläkemedel, Europaparlamentets och Rådets direktiv 2001/83/EG, anses som läkemedel. Omsättningen ska beläggas med 25 % moms. Försäljning av läkemedel enligt recept är däremot en momsfri omsättning enligt 3 kap. 23 § 2 p. ML. Andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 % moms.

Gränsdragning mot råvara

Vissa svårigheter kan uppstå när det gäller att avgöra när en råvara övergår till att vara livsmedel dvs. avsedd att förtäras av

människor. Departementschefen uttalar följande på s. 12 i prop. 1991/92:50:

> ”Beträffande råvarorna kan sammanfattningsvis sägas att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastats veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjölk blir livsmedel då den ankommer till mejeriet.”

Det är först hos kvarnen eller slakteriet som varorna är livsmedel och ska hanteras som sådana. Försäljning från kvarnen eller slakteriet avser livsmedel medan försäljning till kvarn eller slakteri ska beskattas med 25 %. Detta gäller oavsett vilka provtagningar och kvalitetsbedömningar som föregått försäljningen. Jfr RSV:s skrivelse 1996-02-28, dnr 1354-96/900.

Djur, mjölk och spannmål bör anses utgöra råvaror vid försäljning från exempelvis jordbrukare till uppköpare, och beskattas enligt den högre skattesats som gäller för andra varor än livsmedel.

Fisk och skaldjur, avsedda som människoföda, bör anses som livsmedel redan i ledet fiskare – uppköpare.

Vegetabilier som exempelvis frukt, bär och grönsaker, avsedda som människoföda, bör genomgående beskattas efter den skattesats som gäller för livsmedel.

Även i de fall försäljning eller överlämnande sker direkt till konsument bör beskattning ske efter den skattesats som gäller för livsmedel. På motsvarande sätt bör egna uttag ur exempelvis jordbruk beskattas.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Även här bör reglerna tillämpas så att om försäljningen sker till konsument ska beskattning ske efter 12 % och om den sker till uppköpare ska beskattning ske efter 25 %. Här kan påpekas att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 %.

Fiskodlares försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 %.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 %. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 %. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som tidigare klassats som livsmedel och t.ex. säljs som djurfoder är vid denna försäljning inte att anses som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Vid bedömning av om livsmedelsförsäljning föreligger bör livsmedelsaffär och restaurang jämställas med uppköpare.

Gränsdragning mot servering

Skattesatsen för servering är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 32.

Sprit och tobak

Enligt livsmedelslagens definitioner räknas även alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak som livsmedel. Dessa produkter är närmare definierade i annan lagstiftning, nämligen i Alkohollagen (1994:1738) och lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Spritdrycker, vin, starköl och tobaksvaror omfattas inte av den lägre skattesatsen för livsmedel.

Skatteverkets uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 %.

Vatten från vattenverk

Dricksvatten är enligt den valda definitionen att anse som livsmedel. Enbart en ringa del av det vatten som tillhandahålls från vattenverk används emellertid som livsmedel, dvs. som dryck eller till matlagning. I prop. 1991/92:50, s. 12, görs följande uttalande:

> ”Framför allt praktiska skäl talar för att det vatten som tillhandahålls från vattenverk bör beskattas enligt den generella skattesatsen som gäller för andra varor än livsmedel. För hushållen är detta ställningstagande av synnerligen ringa ekonomisk betydelse. Med vattenverk avses vattenanläggning som drivs av kommun för framställning av dricksvatten eller sådan anläggning som förklarats för allmän av länsstyrelsen. Till vattenverk hänförs också andra anläggningar från vilka vatten tillhandahålls genom vattenledning till flera hushåll eller eljest i större omfattning till sjukhus, camping- eller semesteranläggningar, stugbyar eller liknande. Annat vatten som säljs t.ex. buteljerat i butiker eller som tillhandahålls på restauranger bör dock även i mervärdesskattesammanhang räknas som livsmedel på vanligt sätt.”

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa

emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 % om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 % i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 12.5 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

14.3 Skattesats 6 %

14.3.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m.

14.3.1.1 Allmänt

Skattesatsen 6 % gäller för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m., 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML. Den svenska lagstiftningen har i denna del utformats utifrån det faktum att den yttersta gränsen för vad som får omfattas av reducerad skattesats framgår av bilaga H till sjätte direktivet. Av den anledningen omfattas inte produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam av 6 % skattesats. När det gäller att avgöra om en vara helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt reklam torde ledning ofta kunna sökas i den rättspraxis som utbildats i reklamskattesammanhang.

Tulltaxan

I många fall kan den s.k. kombinerade tull- och statistiknomenklaturen (EG:s tulltaxa, rådets förordning EEG nr 2658/87) vara till ledning när det gäller att bestämma vad som ska omfattas av 6 % moms. Även tullrättslig praxis kan vara av intresse i sammanhanget. I normalfallet torde de avgränsningar som finns gjorda i tullsammanhang kunna användas vid den momsrättsliga bedömningen. Se vidare tullverkets hemsida, www.tullverket.se, för information om vilka slag av produkter som omfattas av de olika s.k. KN-numren i tulltaxan.

Trycksak innehållande annonser

RR har i dom 2004-02-25, RÅ 2004 ref. 7, med ändring av SRN:s förhandsbesked 2003-01-28 ansett att moms 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, omfattade 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.

Digitaliserade produkter

Tillhandahållanden som sker elektroniskt (on-line) utgör tjänster. Med undantag för tillhandahållande av radiotidningar gäller den reducerade skattesatsen enbart varor. Digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 % moms, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan erhållas genom en vara som beskattas med 6 % moms. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 % moms. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara även om beställningen gjorts on-line.

Kombinerade tillhandahållanden

Det förekommer att varor för vilka 6 % skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av 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 förhandsbesked nedan.

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste således göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller två eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. I vissa situationer kan den s.k. delningsprincipen vara den mest lämpliga, medan i andra fall den s.k. huvudsaklighetsprincipen bör gälla. För en redogörelse beträffande innebörden av dessa begrepp se avsnitt 12.4.

Tidskrift med CD-skivor

SRN har i ett förhandsbesked 2002-05-03 ansett att moms ska tas ut med 6 % på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. SRN gjorde den bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast

försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (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 moms ska kunna tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.

2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.

3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr (exklusive moms).

14.3.1.2 Böcker, tidningar m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML

Den reducerade skattesatsen, 6 %, gäller vid omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML.

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.
- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

De tulltaxenummer som är aktuella vid tolkningen av vad som ska omfattas av den reducerade skattesatsen i denna del är KN-numren 4901-4905.

Denna reducerade skattesats ska tillämpas i alla led och alltså inte enbart i konsumentledet

Normal-skattesatsen

I proposition 2001/02:45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 % moms.

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flygfotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Tryckeritjänster

Inte heller tryckeritjänster omfattas av den reducerade skattesatsen.

Almanackor

RR har i RÅ 2002 ref. 51, ändrat SRN:s förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kan hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 %. Av skälen framgår att trycksaken inte kan

hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen.

I ett annat förhandsbesked har SRN 2002-03-05 ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Kort med aforismer

I samma förhandsbesked som flerårsalmanackan ovan har SRN även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. SRN lämnade förhandsbesked att trycksakerna inte omfattas av 6 % moms.

Trycksaker för barn

I en skrivelse 2003-01-24, dnr 2907-02/120, har RSV lämnat sin syn på vilken skattesats som är tillämplig vid försäljning av vissa trycksaker för barn. För följande trycksaker ska enligt Skatteverkets bedömning moms tas ut med 25 %.

- Olika typer av trycksaker om barnets första år s.k. babyalbum.
- Olika typer av s.k. kompisböcker.
- Skolkalendrar och liknande trycksaker.
- Anteckningsböcker med förtryckt text.

14.3.1.3 Program och kataloger

7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML

Omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av program och kataloger ska beskattas med 6 % om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 %. Sådana verksamheter är

- Konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.
- Biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt.
- Tillträde till eller förevisning av djurpark.
- Idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Vidare ska 6 % skattesats i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML). I dessa fall är skattesatsen 6 % vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid gemenskapsinterna förvärv och import. Det innebär t.ex. att omsättning av kataloger i en av det allmänna bedriven

museiverksamhet är undantagen från skatteplikt medan omsättning i annat sammanhang av en sådan vara, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 % moms.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten – innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 % moms går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas. Vid momsbedömningen kan i tveksamma fall – som anges ovan – ledning få sökas i den rättspraxis som finns på reklamskatteområdet.

Program och kataloger tillhör i tullsammanhang KN-nummer 4911.

14.3.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML

Omsättningar av radiotidningar, kassettidningar och talböcker ska beläggas med 6 % moms. 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 momshänseende.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar, vissa periodiska publikationer, ska givetvis inte 6 % moms tas ut vid omsättning m.m.

Radiotidning

Med radiotidning förstås för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning. Det avgörande är att förlagan är allmän nyhetstidning. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställningar av flera sådana tidningar som nyss angivits. Innebörden av uttrycket radiotidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Kassettidning

Med kassettidning förstås en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är allmän nyhetstidning och som sprids i form av kassettband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel. Även här är det avgörande att förlagan är allmän nyhetstidning. Skattesatsen omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll

och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämställa med allmän 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 % moms. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. Av proposition 2001/02:45 framgår att en restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende.

14.3.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML

För omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller den 6 %-iga skattesatsen. Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Av proposition 2001/02:45 framgår att vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas. Dock ska inte reducerad skattesats tillämpas för t.ex. en CD-skiva som innehåller text och som är avsedd att säljas till personer utan läshandikapp.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 % är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

CD-skiva med text som kan fås uppläst

SRN har i ett förhandsbesked 2003-01-22 ansett att moms ska tas ut med 25 % på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. SRN gjorde den bedömningen att CD-skivans text och övrig information inte särskilt gjorts tillgänglig för läshandikappade. Nämnden motiverade

sitt ställningstagande med att produkten var avsedd för många olika kundkategorier att användas i utbildning och information även av andra än läshandikappade.

14.3.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML

Tillträde till biografföreställningar samt tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga tillställningar är skattepliktigt. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.3 Biblioteksverksamhet

7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För tillhandahållande i biblioteksverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen 6 %. Skattesatsen gäller för utlåning i en sådan verksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt för tillhandahållande av bibliografiska upplysningar. För andra tillhandahållanden i en sådan biblioteksverksamhet, t.ex. försäljning av böcker eller serveringsverksamhet, gäller skattesatsen 6 % respektive 25 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.4 Museiverksamhet

7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen 6 %. Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. eller servering, gäller skattesatsen 25 %. Beträffande försäljning av program och kataloger se avsnitt 14.3.1.3.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML

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 med skattesatsen 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 on-line

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, har RSV besvarat en fråga angående momskonsekvenser vid tillhandahållande av musik on-line. RSV fann att i det aktuella fallet skattesatsen 25 % skulle gälla.

Se vidare avsnitt 30.3.2.

14.3.6 Rätt till ljud- och bildupptagning

7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML

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 6 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.7 Idrottsområdet

7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 28.

14.3.8 Persontransporter

7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML

Skattesatsen 6 % gäller för inrikes persontransport, dvs. för exempelvis taxi-, tåg- och bussresor.

Innan skattesatsen 6 % infördes för persontransporter, 1 januari 2001, gällde 12 % skattesats.

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

För transport i skidliftar gäller en skattesats om 12 %. Se avsnitt 14.2.2.

Resemoment av underordnad betydelse

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normalskattesatsen.

I prop. 1991/92:50 s. 14 görs följande uttalande avseende personbefordran:

> ”Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse. t.ex. hissar i utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse.”

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen.

Hundspannsåkning, skoter- och forsfärder

Frågan om hundspannsåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransporter har bedömts i ett förhandsbesked av SRN 1995-06-08. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skatterättsnämnden ansåg beträffande skoterfärderna att dessa inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspannsåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken moms

skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet.

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 personbefordran, 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 momshänseende 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 momshänseende och därför ska beskattas med 25 % moms. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fäbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna 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.

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 museijärnväg där man 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 26.2.

Slussning

I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella skattesatsen.

Guidning

I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare.

14.3.9 Djurparker

7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML

Moms ska tas ut med 6 % för tillträde till och förevisning av djurpark. Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, servering på restaurang inom området, ridning mot särskild avgift m.m. ska därför beskattas efter den för dessa tjänster gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för förevisning av

djurpark ska den reducerade skattesatsen tillämpas både när ersättningen ingår i inträdesbiljetten och när ersättning betalas separat för tjänsten.

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. De saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning.

Se vidare avsnitt 30.3.6.

15 Avdragsrätt

15.1 Allmänt

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående moms som är hänförlig till s.k. investeringsvaror (se avsnitt 23). Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet (se avsnitt 21). 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 moms återfinns i 10 kap. ML (se avsnitt 16).

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 18.

15.1.1 Definition av ingående moms

I 8 kap. 2 § ML anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående moms. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående moms i enlighet med definitionerna.

Omsättning av varor och tjänster

I det första fallet beskrivs den situationen när skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående momsen hos köparen utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varorna eller tjänsterna. Skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren debiterat. Eventuell ytterligare skatt som säljaren kan åläggas att betala, t.ex. på grund av försäljning till underpris (uttagsbeskattning), utgör således inte ingående moms för förvärvaren. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse moms utgör inte heller ingående moms enligt ML:s definition (jfr avsnitt 15.5).

Varor och tjänster från annat land m.m.

Ingående moms utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående moms på gemenskapsinterna förvärv (GIF) , på efterföljande omsättning vid trepartshandel, på förvärv i vissa fall av investeringsguld

samt på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående moms definieras också skatt som hänför sig till import.

Varor i särskilda lager

I 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML återfinns bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående moms utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.

Övertagna investeringsvaror

När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML (se avsnitt 23.8) övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning utgörs förvärvarens ingående moms för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående moms för varorna.

Uttagsbeskattade byggtjänster

Som ingående moms hos köpare av fastighet räknas den skatt som säljare har redovisat eller ska redovisa på grund av uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk.

Även den utgående moms som en fastighetsägare redovisat eller ska redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster i sin byggnadsrörelse utgör ingående moms för fastighetsägaren om denne övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.

Retroaktivt avdrag

Sådant avdrag för ingående moms avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser utgör ingående moms för fastighetsägaren (se vidare avsnitt 21.10.2).

Intygsmoms

Skatt som säljare av fastighet återfört och betalat in i enlighet med de äldre regler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML som gällde fram t.o.m. den 31 december 2000 utgör ingående moms hos förvärvaren.

15.1.2 Generell avdragsrätt

Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen är tillämplig också för den som inte är skattskyldig men som med stöd av 10 kap. ML har rätt till återbetalning av skatt. Till skillnad mot vad som gäller vid inkomstbeskattningen inträder avdragsrätten alltid vid ett tillfälle med hela det avdragsgilla beloppet. Någon motsvarighet till

inkomstbeskattningens värdeminskningsavdrag finns således inte. Jfr dock vad som sägs i avsnitt 23 om jämkning av ingående moms. Avdragsrätten är i det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

Sjätte direktivet

Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt ska göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet. Innebörden av EG-rätten såvitt gäller avdragsrätten får anses vara följande. En grundförutsättning för att rätt till avdrag ska föreligga är enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet dels att transaktionerna företas av en skattskyldig person och dels att dessa transaktioner är skattepliktiga, dvs. inte omfattas av något av undantagen från skatteplikt i artikel 13–16. Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1999 not. 282, ansett att det ytterst är det sjätte direktivet som avgör om rätt till avdrag för ingående moms föreligger. Vidare ansåg regeringsrätten att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet dvs. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. Om dessa grundförutsättningar föreligger är avdragsrätten enligt sjätte direktivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karaktäriseras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler.

EG-domstolen har fastslagit att bestämmelserna om avdragsrätt i sjätte direktivet ska tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående moms ska tillerkännas den skattskyldige (se 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 moms utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående moms som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.

Av avgörandet C-408/98, Abbey National, 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 moms, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående moms inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag.

Av EG-domstolens avgörande C-16/00, Cibo, punkt 33 framgår att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som belöper på en skattskyldig persons allmänna omkostnader då sådana kostnader utgör en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Tjänsterna har i dessa fall i princip ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet.

EG-domstolen har i domen 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 moms 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, 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).

Tillgångar som enbart nyttjas privat

Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående moms. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk. RSV har i skrivelse 2001-05-04, dnr 5576-01/100, angående avdragsrätt för ingående moms på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse uttalat följande. Avdragsrätt för ingående moms föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. 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 moms föreligger inte mot bakgrund av att den ingående momsen inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående momsen är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. 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 driftskostnader m.m. gäller följande beträffande avdragsrätten. Skatteverket anser att personalstiftelsen inte har rätt till avdrag för ingående moms på förvärven eftersom den är direkt hänförlig till en tillgång som ska användas av AB:s anställda. Någon direkt och omedelbar koppling mellan den ingående momsen på förvärven och skattepliktiga transaktioner finns således inte (jfr även RSV/FB Im 1986:7).

Som framgår nedan kan dock ingående moms avseende kostnader av personalvårdskaraktär under vissa förutsättningar vara avdragsgill.

Både för verksamheten och privat

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.

När det gäller förvärv som är avsett att nyttjas både i verksamheten och privat föreligger avdragsrätt för hela den ingående momsen på förvärvet. EG-domstolen har i ett avgörande (C-97/90, Lennartz) tolkat artikel 17 i sjätte direktivet så att om en person gör ett inköp av en vara i en ekonomisk verksamhet men använder denna vara endast till liten del i verksamheten har denna person ändå rätt till avdrag för hela den ingående momsen. Detta gäller oavsett om det privata nyttjandet sker i större omfattning än användningen i den ekonomiska verksamheten. Det privata nyttjandet beskattas i dessa fall enligt de allmänna bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning. Se vidare RSV:s skrivelse 2000-03-13, dnr 2664-00/110.

I ett annat avgörande från EG-domstolen (C-291/92, Armbrecht) slås fast att den grundprincip med avdragsrätt för hela momsen som uttalas i den ovan nämnda EG-domen inte utgör något hinder för att låta den del av tillgången som används privat stå helt utanför momssystemet och således inte tillgodoföra något avdrag för denna del. Fråga om uttagsbeskattning av det privata nyttjandet blir då inte aktuell. Inte heller föreligger skattskyldighet vid försäljning av en sådan tillgång till den del den använts för privat bruk eftersom denna del under här angivna förhållanden inte omfattas av ML:s bestämmelser.

Det får således enligt EG-rätten anses vara valfritt för den skattskyldige att välja metod för att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms vid anskaffning av tillgångar avsedda för

användning såväl i verksamheten som privat. I det fall avdrag sker för hela den ingående momsen trots att privat nyttjande av tillgången förekommer ska uttagsbeskattning ske.

Beträffande avdragsrätt för ingående moms vid anskaffning eller leasing av bilar se avsnitt 24.

Förvärv av dotterbolag

EG-domstolen har 2001-09-27 meddelat en dom C-16/00, Cibo, avseende avdragsrätt för ingående moms belöpande på vissa kostnader i samband med anskaffningar av dotterbolag. Skatteverket anser (jfr skrivelse 2001-11-01, dnr 10654-01/100) att denna dom innebär att ett bolag har avdragsrätt för ingående moms på kostnader i samband med förvärv av dotterbolag eller andelar därav endast under förutsättning att

- moderbolaget utför en ekonomisk verksamhet som helt eller delvis består i momspliktig omsättning av varor eller tjänster,
- förvärvet av dotterbolaget har ett direkt och omedelbart samband med denna bolagets skattepliktiga verksamhet, exempelvis så att den skattepliktiga omsättningen sker till dotterbolaget eller så att inköp av dotterbolaget sker i expanderande syfte såsom uppköp av underleverantör, samt att
- kostnaderna har ett sådant direkt och omedelbart samband med förvärvet att de har karaktär av allmänna omkostnader.

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör 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 moms i samband med kostnader för ej genomförda förvärv. Detta innebär att avsikten med förvärvet får bedömas, och avdragsrätten avgöras i enlighet med ovan angivna principer.

Försäljning av dotterbolag

När det gäller moms på kostnader i samband med försäljning av aktier eller andelar i dotterbolag är situationen en annan än vid förvärv. Vid försäljningen har de kostnader som uppkommer i samband med denna ett direkt och omedelbart samband med den enligt 3 kap. 9 § ML från skatteplikt undantagna försäljningen av aktier eller andelar. Eftersom samband således saknas med verksamhet som medför skattskyldighet föreligger enligt 8 kap. 3 § ML inte avdragsrätt för den ingående moms som belöper på kostnader i samband med försäljningen (jfr EG-domen C-4/94, BLP Group).

RR har i dom 2003-06-06, RÅ 2003 ref. 36, bedömt att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den ingående moms som hänförde sig till förvärv som skett för försäljning av aktier i dotterbolag. Ärendet, som gällde ett förhandsbesked, avsåg ett moderbolag som tog aktiv del i koncernens verksamhet bl.a. genom att mot ersättning utföra juridiska och administrativa m.fl. tjänster åt andra koncernbolag. RR ansåg att eftersom försäljningen av aktierna enligt 3 kap. 9 § ML var undantagen från skatteplikt kunde någon rätt till avdrag för den ingående moms som hänförde sig till kostnaderna för försäljningen inte grundas direkt på bestämmelserna i ML. Inte heller kunde bestämmelserna i sjätte direktivet medföra någon sådan rätt enligt RR.

Avgifter till fondbörs

I ett förhandsbesked meddelat 1999-11-16 har SRN funnit att avdragsrätt inte föreligger för moms som hänför sig till betalad registreringsavgift och årlig avgift till Stockholms fondbörs eller den ingående moms som hänför sig till avgifterna till VPC. SRN ansåg att dessa kostnader inte hade ett direkt eller omedelbart samband med bolagets verksamhet sådan den kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar. I stället fick enligt nämndens mening sådana förvärv anses gjorda utom ramen för den av bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av momssystemet. RR har anslutit sig till SRN:s bedömning och fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2001 not. 70.

SRN har i ett annat förhandsbesked också meddelat 1999-11-16 och på samma grunder som i det ovan nämnda fallet ansett att ett bolag inte hade avdragsrätt för den ingående moms som belöpte på konsultkostnader m.m. som uppkommit i samband med inregistrering av bolagets aktie på börsen. Även i detta mål anslöt sig RR till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet, RÅ 2001 not. 69.

Vidare har KR i Göteborg i dom 2003-12-11, mål nr 147-03, ansett att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den ingående moms som belöpte på kostnader för dess börsintroduktion. Domen har överklagats och RR har meddelat prövningstillstånd.

Nyemissionskostnader

SRN bedömde i ett förhandsbesked 2003-10-22 att den moms som belöpte på ett bolags kostnader för nyemission av aktier och för utgivning av konvertibla skuldebrev var avdragsgill eftersom kostnaderna ansågs utgöra allmänna omkostnader i verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Kostnaderna utgjordes bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster i anknytning till kapitalanskaffningen. De konvertibla skuldebreven utgjordes inte av s.k. personalkonvertibler och inte heller avsåg ansökan om förhandsbesked moms på kostnader för att omvandla skuldebreven till aktier. SRN bedömde att kostnaderna i detta förhandsbeskedsärende var av ett annat slag än de kostnader som var föremål för RR:s bedömning i de ovan angivna målen RÅ 2001 not. 69 och not. 70. SRN:s förhandsbesked har fastställts i RÅ 2004 ref. 60.

Bolags ägandefunktion

KR i Stockholm har i dom meddelad 2002-12-10, mål nr 240–241-2002, förklarat att avdrag inte ska medges för ingående moms hänförlig till förvärv av konsulttjänster som avsåg utvärdering av om ett uppköpserbjudande från en finansiell synpunkt var skäligt för bolagets aktieägare. Kostnaderna saknade enligt domstolen koppling till den av bolaget bedrivna verksamheten som medför skattskyldighet.

Vidare har KR i Stockholm i dom 2002-12-05, mål nr 4064-2001, ansett att sådana kostnader för ägandefunktionen i bolaget självt, såsom kostnader för inlösen av egna aktier, avgifter till VPC eller kostnader för notering på börs av bolagets egna aktier inte ska anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet att den ingående moms som belöper på förvärven är avdragsgill. KR medgav därför inte avdragsrätt för den på dessa kostnader belöpande ingående momsen. Domen har överklagats till RR som meddelat prövningstillstånd.

KR i Göteborg har i dom 2004-01-08, mål nr 6867-02, bedömt att ett bolags ingående moms hänförlig till konsultkostnader i samband med ett offentligt uppköpserbjudande inte är avdragsgill. Kostnaderna, som avsåg rådgivning (bl.a. i form

av värdering) till styrelsen och information till bolagets aktieägare, har av domstolen inte bedömts vara av sådan karaktär att ett direkt och omedelbart samband förelåg mellan dessa och bolagets skattepliktiga transaktioner. Inte heller ansågs kostnaderna vara sådana allmänna omkostnader med ett direkt och omedelbart samband med verksamheten att avdragsrätt för skatten förelåg på den grunden. Domen har överklagats och RR har medgivit prövningstillstånd.

Skatteverket har i skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, bedömt att den moms som belöper på fusionskostnader inte medför avdragsrätt i de fall fusionens enda syfte är att få en möjlighet att kunna utnyttja ett underskottsavdrag vid inkomstbeskattningen. Ett sådant förvärv får nämligen anses ha skett utanför momsens tillämpningsområde.

Allmänna omkostnader

SRN har i ett förhandsbesked 2002-04-12 uttalat sig om avdragsrätten för ingående moms belöpande på allmänna omkostnader i ett fall där sökanden dels bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet och dels deltog i förvaltningen av ett kommanditbolag under sådana förhållanden att sökanden inte kunde anses omsätta några tjänster i den delen. De allmänna omkostnaderna hänförde sig såväl till den del av sökandens verksamhet som medförde skattskyldighet som till de aktiviteter som inte innebar någon omsättning av varor eller tjänster. SRN uttalade, mot bakgrund av EG-domstolens praxis, att sökanden endast hade rätt till avdrag för den ingående moms som belöpte på de allmänna omkostnader som kunde anses hänförliga till den del av verksamheten som medförde skattskyldighet. RR har i RÅ 2004 not. 6 instämt i SRN:s bedömning att sökanden inte var berättigad till avdrag för ingående moms 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 moms. 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 moms som belöper på anskaffning av sådana hemtjänster är inte avdragsgill eftersom det inte är fråga om förvärv i verksamheten utan för privat bruk hos den anställde (se RSV:s skrivelse 1998-11-20,

dnr 10326-98/900). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlägga till företag som tillhandahåller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående momsen föreligger därför inte.

Personalvårds-kostnader

RSV har i skrivelse 1999-02-03, dnr 851-99/100, uttalat att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående moms som avser personalvårdskostnader och gåvor av personalvårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställde vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses i skrivelsen är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen enligt 11 kap. 11 och 14 §§ IL, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:38). Anledningen till detta synsätt beträffande avdragsrätten är att den här typen av kostnader utgör ett naturligt inslag i ett företags verksamhet samt att marknadsvärdet är begränsat.

Hemdatorer

Från och med inkomståret 1998 utvidgades skattefriheten vid inkomstbeskattningen för datorer som arbetsgivaren tillhandahåller den anställde för privat bruk (prop. 1996/97:173). Någon motsvarande lagändring har inte skett i ML.

RSV har i skrivelse 1998-02-03, dnr 875-98/900, uttalat att anskaffandet av datorer för de anställdas privata bruk inte kan anses utgöra ett förvärv i verksamheten även om syftet är att höja datamognaden i företaget. Till följd härav har arbetsgivaren enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsrätt för momsen vid anskaffning av datorer till anställda.

SRN har 1998-07-10 meddelat två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Av förutsättningarna för förhandsbeskeden fick det enligt SRN anses underförstått att de anställda fick använda datorutrustningarna på samma sätt som om de själva hade hyrt utrustningarna. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående moms på sådan datorutrustning. SRN har vidare gjort den bedömningen att utlåning av hemdatorer till anställda mot bruttolöneavdrag får anses utgöra en del i avlöningsförmånerna och inte till någon del ett tillhandahållande mot vederlag i en yrkesmässig verksamhet. RR har i domar 1999-07-13, RÅ

1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176, fastställt SRN:s bedömning i de båda förhandsbeskeden.

I RÅ 2004 ref. 112 bedömdes avdragsrätten för den ingående moms som belöpte på anskaffning av persondatorer mm 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 momsen, 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 moms som dragits av avsåg anskaffningar för bolagets skattepliktiga verksamhet fann RR att avdragsrätt inte förelåg för den ingående momsen.

I skrivelse 1998-08-17, dnr 7115-98/900, har RSV redogjort för vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk.

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående moms. Denna får i stället rekvireras i särskild ordning från Skatteverket, skattekontor 1 i Jönköping (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 moms bedömas enligt mervärdesskattereglerna, med beaktande av de särskilda regler som gäller för statlig verksamhet. Då det i detta fall inte finns särskilda bestämmelser för statlig verksamhet har statliga myndigheter inte rätt att återfå moms avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

Beträffande kommuner (ej kommunala bolag) uttalar RSV följande i nämnda skrivelse.

I de fall en kommun bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML gäller ML:s allmänna regler för denna verksamhet.

Därutöver har en kommun efter ansökan rätt till ersättning från särskilda mervärdesskattekonton hos Riksgäldskontoret för ingående moms som inte dragits av enligt ML. Skatteverkets Ludvikakontor beslutar om utbetalning från nämnda konton (se

lagen 1995:1518 om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting). I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för moms avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

RSV har i skrivelse 2002-03-25, dnr 2736-02/100, lämnat sin syn på en arbetsgivares skattskyldighet och avdragsrätt i samband med försäljning av hemdatorer. Av skrivelsen framgår att arbetsgivaren inte är skattskyldig vid försäljning av sådana datorer där avdragsrätt inte funnits vid anskaffningen. Undantag från skatteplikt gäller i dessa fall enligt bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML.

När det gäller datorer som arbetsgivaren hyrt under låneperioden och sedan köper från uthyrningsföretaget för att sälja dessa vidare är skattskyldigheten beroende av om försäljningen sker till marknadsvärdet eller inte. Sker försäljningen till ett pris som uppgår till lägst marknadsvärdet föreligger skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser och arbetsgivaren har då också rätt till avdrag för den ingående moms som belöper på anskaffning av datorerna. Om försäljningspriset är lägre än marknadsvärdet får arbetsgivarens avsikt med förvärv och försäljning av datorerna anses vara att tillhandahålla personalen eller någon annan en förmån. Under sådana omständigheter kan försäljningarna inte anses ske inom ramen för arbetsgivarens yrkesmässiga verksamhet varför skattskyldighet för moms inte föreligger. I dessa fall föreligger inte avdragsrätt för den ingående moms som belöper på inköp av datorerna från uthyrningsföretaget.

Mäklararvode vid fastighetsförsäljning

Kostnader för mäklararvode avseende försäljning av näringsfastighet får anses vara en allmän omkostnad för den verksamhet vari fastigheten ingått. I denna egenskap utgör således arvodet en kostnadskomponent för verksamheten. Avdragsrätt för den på mäklararvodet belöpande momsen föreligger då i den mån fastigheten ingått i en verksamhet för vilken skattskyldighet förelegat. Om verksamheten endast delvis medför skattskyldighet ska avdraget för ingående moms delas upp i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 13 och 14 §§ ML.

Avdrag kan således inte medges till den del arvodet avser stadigvarande bostad, t.ex. mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet, eller till den del fastigheten har använts i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Motsvarande gäller även i de fall en köpare av en fastighet har erlagt mäklararvode avseende en förvärvad mäklartjänst (jfr

RSV:s skrivelse 2001-08-10, dnr 8325-01/100). Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, uttalat att den ingående moms 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 moms som belöper på kostnader avseende sådan verksamhetsöverlåtelse som är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML. Grunden för detta undantag är närmast att betrakta som en av praktiska skäl betingad inskränkning i beskattningen. Det har vid dessa transaktioner bedömts som onödigt att ta ut skatt som normalt skulle bli avdragsgill ingående moms för köparen. Mot denna bakgrund har ingående moms på kostnader hänförliga till verksamhetsöverlåtelser ansetts vara avdragsgilla.

Vid de verksamhetsöverlåtelser där överlåtaren bedrivit en blandad verksamhet föreligger avdragsrätt för skälig andel av den ingående momsen enligt bestämmelserna i 8 kap. 13 § ML.

Arbetsgivarorganisation

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 13 § IL inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer. Anledningen till förbudet är att man eftersträvat likformighet med vad som gäller för löntagare. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är momsbelagd bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Parkeringsverksamhet

RR har i två domar, RÅ 1996 not. 281 och RÅ 1998 not. 172, funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Se vidare avsnitt 20.3.5.

Rättegångskostnader

Om rättegångspart är skattskyldig till moms och målet rör den verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för den moms som han blir debiterad av sitt ombud. Momsen blir därmed inte en kostnad för honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte moms.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för moms utgör momsen på ombudskostnaden en del av hans rättegångskostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta

honom för hans rättegångskostnader bör vid beräkning av beloppet hänsyn tas till att momsen är en kostnad för den vinnande parten i detta fall. Den förlorande part som har att utge ersättning till en ej skattskyldig vinnande part har inte rätt till avdrag för ingående moms eftersom ersättningen inte grundar sig på något avtal mellan dessa parter om att tillhandahålla tjänster.

RSV har i en skrivelse 2002-08-15, dnr 4530-02/120, ytterligare belyst den mervärdesskatterättsliga bedömningen vid ersättning för rättegångskostnader.

Myndighetsutövning

I RÅ 2003 not. 3 har RR 2000-03-07 fastställt ett förhandsbesked som innebär att rätt till avdrag inte föreligger för ingående moms som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga.

Processkostnader i skatteärenden

Ingående moms som hänför sig till ombuds- och övriga kostnader i samband med skatteprocesser avseende en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med 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 moms eller andra indirekta skatter eller om direkta skatter eller arbetsgivaravgifter. Som förutsättning för denna avdragsrätt gäller dock att skatteprocessen avser skatt som den skattskyldige har att betala med anledning av den verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. RSV har i skrivelse 2002-02-01, dnr 11756-01/110, ytterligare utvecklat grunderna för detta synsätt. Av nämnda skrivelse framgår vidare att det här angivna synsättet beträffande avdragsrätten för ingående moms också bör gälla för ett företags andra kostnader avseende hanteringen av verksamhetens skatter, såsom kostnader i samband med deklaration eller betalning av skatt.

RR har i dom 2002-12-11, RÅ 2002 not. 200, angående ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt m.m. funnit att det inte fanns någon anledning att anta att ett skattskyldigt bolag inte skulle ha rätt

till avdrag för den ingående moms som belöpte på kostnader för den aktuella skatteprocessen.

Frikraft

Av SRN:s förhandsbesked 2004-06-24 framgår att ett elproducerande företag har rätt till avdrag för den ingående moms 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 moms som ingår i utlägget. Av avsnitt 13 framgår vad som förstås med ett utlägg i ML:s mening samt vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för moms vid vidarefakturering, kostnadsfördelning och liknande transaktioner.

15.2 Särskilda avdragsregler

Huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML är kompletterad med flera specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11 och 13–16 §§ samt i 10 kap. 12 § ML.

15.2.1 Övertagen verksamhet

8 kap. 4 § 1 p. ML

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående moms som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten. För avdragsrätt krävs att den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående momsen men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten.

15.2.2 Delägare i samfällighet

8 kap. 4 § 2 p. ML

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående moms. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående moms. Anledningen är att föreningen vill att kostnaden för väghållning etc. relativt sett ska bli lika hög för de olika delägarna, oavsett om de är skattskyldiga enligt ML eller ej. En

sådan inbetalning till föreningen utgör inte ingående moms för delägaren och berättigar således inte till avdrag.

15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning

8 kap. 4 § 3 p. ML

Rätten till avdrag för ingående moms tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för importhanteringen, antingen direkt eller via speditör Om den svenske kunden i dessa fall har betalat importmomsen har han avdragsrätt för denna enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 3 p. ML. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om kunden själv hade varit skattskyldig för importen och att leverantören inte är skattskyldig enligt ML för annat än för importen.

Motsvarande avdragsrätt har den kund som har betalat ersättning för importmoms till den leverantör som varit skattskyldig för importen. Även i dessa fall förutsätts för avdragsrätt att den som betalat ersättningen hade haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen samt att leverantören inte är skattskyldig för annat än importen.

15.2.3.1 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för moms på förvärv inom landet (se avsnitt 16).

RR har i förhandsbesked, RÅ 1988 ref. 144, inte ansett auktionsförrättare berättigad till avdrag för importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten.

För högt påförd importmoms

Det kan förekomma att det i efterhand visar sig att den importmoms som Tullverket debiterat i samband med import av varor till landet blivit påförd med för högt belopp. Fråga om återbetalning från Tullverket av den för högt inbetalda momsen kan då uppkomma. Av 5 kap. 13 § tullagen (2000:1281) framgår emellertid att återbetalning inte sker av belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML eller som medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Avdragsrätt föreligger enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML för ingående moms som hänför sig till import i verksamheten. Detta gäller även om sådan moms betalats till Tullverket med för högt belopp.

Dubbelbetalning pga. en speditörs konkurs

Om en skattskyldig köpare anlitar en speditör som betalningsansvarigt ombud och om speditören på grund av konkurs inte betalar importmomsen till Tullverket kan Tullverket kräva köparen på skatten. Om köparen då redan har betalat speditören leder detta till att köparen tvingas betala ett belopp motsvarande importmomsen två gånger.

Det förhållandet att Tullverket på grund av att skatten är obetald riktar sitt krav på köparen får endast anses innebära en påminnelse om att skatten är obetald. Det underlag, som den skattskyldige erhåller i samband med Tullverkets krav på betalning, medför inte förnyad avdragsrätt för importmoms. Kravet får i stället i sin helhet beaktas som en kostnad vid inkomstbeskattningen.

RR har i dom 2004-11-08, mål nr 3678-01, bedömt 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.

15.2.4 Köp av fastighet

8 kap. 4 § 4 p. ML

En fastighet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML (jfr avsnitt 7.6.2.2). Om en sådan fastighet säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som köper fastigheten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående moms (jfr 8 kap. 19 § ML).

15.2.5 Koncerner

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 moms som avser inköp hänförliga till de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan, enligt 8 kap. 4 § 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 21.14.

Överföring är tillåten mellan ett svenskt moderföretag och helägda svenska dotterföretag samt mellan dotterföretagen. Med ett helägt dotterföretag förstås ett aktiebolag, vars aktier till mer än 90 % ägs av ett annat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag.

Storleken av det avdrag som får föras över till ett visst företag inom en koncern ska beräknas utifrån värdet av de tjänster som har tillhandahållits företaget. Om tjänster har tillhandahållits flera företag inom en koncern, får således inte hela avdraget flyttas över till endast ett av företagen.

Slussningsregeln är tillämplig bara inom en svensk koncern (dvs. mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag). Om ett svenskt moderbolag tillhandahåller ett utländskt dotterbolag tjänst, som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, kan ingående moms i anledning härav inte överföras till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska moms tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Moms ska därför inte tas ut (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Det är emellertid vanligt att det svenska moderbolaget inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till de utländska dotterbolagen och att sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag (se avsnitt 7). Det föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till de utländska dotterbolagen. Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det föreligger således rätt till återbetalning (se avsnitt 16) för uttaget och det svenska moderbolaget har därmed avdragsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna.

15.2.6 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

8 kap. 4 § 6 p. ML

Det förekommer att en fastighetsägare som driver byggnadsrörelse och uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML för uttag av skattepliktiga tjänster i ett senare skede tar fastigheten i anspråk för verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 6 p. ML har en sådan fastighetsägare rätt till avdrag för den utgående moms som denne redovisat eller ska redovisa för uttag av nämnda tjänster. Avdragets storlek bestäms av i vilken omfattning fastigheten kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

Om avdrag erhållits enligt ovan för den s.k. uttagsmomsen och fastighetsägaren senare kommer att använda fastigheten, eller den del som berättigat till avdrag, i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, kan jämkning till fastighetsägarens nackdel av det medgivna avdraget komma att aktualiseras. I det fallet avdrag erhållits endast delvis för den s.k. uttagsmomsen på grund av delvis användning i skattefri verksamhet, och fastigheten senare kommer att användas i större utsträckning i verksamhet som medför skattskyldighet, kan eventuellt ytterligare avdrag erhållas inom ramen för jämkningsreglerna.

15.2.7 Avdragsrätt i samband med kost åt personal

4 kap. 2 § ML

Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför skattskyldighet om värdet av kosten överstiger 30 000 kr. Driver arbetsgivaren serveringsrörelse eller annan skattepliktig verksamhet är han alltid skattskyldig för personalserveringen. Eftersom arbetsgivaren är skattskyldig har han avdragsrätt för moms på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror. Avdragsrätt föreligger dock inte i fråga om driftbidrag till utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Se vidare avsnitt 32.

Anställds kost vid tjänsteresor

Av avsnitt 32.4.3 framgår att avdragsrätt inte föreligger för den ingående moms som belöper på en arbetsgivares kostnad för en anställds kost i samband med endagsförrättningar eftersom en sådan kostnad är arbetstagarens personliga levnadskostnad. När det gäller motsvarande kostnad i samband med flerdygnsförrättningar föreligger avdragsrätt för den ingående moms som kan anses belöpa på den anställdes ökning av levnadskostnaderna på grund av förrättningen. Detta under förutsättning att arbetsgivaren kan styrka avdragsrätten enligt vad som framgår av 8 kap. 5 § ML (se vidare avsnitt 15.5).

15.2.8 Finansieringsföretag

8 kap. 11 § ML

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående moms för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående moms vid sitt förvärv av varan. Denna avdragsrätt förutsätter att varan ursprungligen inte sålts med tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock dessa särskilda bestämmelser om VMB i 9 a kap. ML bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jfr avsnitt 34 samt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Vid köp av fordringar har finansieringsföretaget inte någon avdragsrätt.

I fråga om handel med s.k. leasingstockar föreligger skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt för förvärvaren i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

15.2.9 Avdragsrätt vid skada

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 momsen avseende detta. Avdrag får då göras antingen för den moms som belöper på kostnader för materialinköp, dvs. ej för värdet av eget arbete, eller för den moms som debiteras av den anlitade uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för momsen till kostnaden exkl. moms för skadans avhjälpande. Den ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive moms.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälper skadan, får han göra avdrag för momsen som belöper på kostnaden för avhjälpandet. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpa skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska faktiskt avhjälpa skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive moms.

Skadevållande skattskyldig

I det fall endast den skadevållande är skattskyldig har han samma avdragsrätt som beskrivits i föregående stycke när han

själv eller genom annan avhjälper skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan moms.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpa skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta moms. Den lidandes kostnad omfattar ju här även momsen.

Skadelidande skattskyldig

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälper skadan, har han avdragsrätt för momsen belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan moms.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpa skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta momsen, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

Självrisk vid säljares reparation

Det förekommer att säljare avtalar med ett försäkringsbolag om försäkring för varje såld vara. Premien ingår i försäljningspriset, men utgör inte någon synlig del för kunden. Vid skadefall reparerar säljaren varan mot att kunden betalar en självrisk. Försäkringsbolaget ersätter säljaren för kostnaden för det material som går åt vid reparationen. Säljaren har rätt till avdrag för momsen på materialet. Säljaren ska redovisa utgående moms på självriskbeloppet (RSV/FB Im 1985:5).

Personbil

Om ett försäkringsbolag ska betala ut en ersättning till en skadelidande för inköp av en personbil, och den skadelidande inte har avdragsrätt för momsen, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inkl. moms.

I samband med biluthyrning kan det inträffa att hyresmannen orsakar en kollision. Genom trafikförsäkringen ersätts reparationen av skadorna på motpartens bil. Uthyraren har därvid inte någon avdragsrätt för momsen på reparationskostnaderna. Det är alltså hyresmannen som varit vållande gentemot tredje part. Däremot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

15.2.10 Avdragsförbud

15.2.10.1 Personbilar

8 kap. 15–16 §§ ML

Den som driver annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran, transport av avlidna, återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller körkortsutbildning som medför skattskyldighet har inte rätt till avdrag för ingående moms vid

förvärv av en personbil. Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig personbefordran (jfr 3 kap. 5 § 2 st. ML).

Rätten till avdrag för ingående moms på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 %.

Rätt till avdrag föreligger för all ingående moms på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten.

Se närmare om personbilar i avsnitt 24.

15.2.10.2 Stadigvarande bostad

8 kap. 9 § 1 p. och 10 § ML

Ingående moms som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av. Avdragsrätt föreligger dock för skatt hänförlig till förvärv eller import för att utföra sådana tjänster som uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 eller 8 § ML även om fråga är om stadigvarande bostad.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. i de fall momspliktig verksamhet bedrivs helt eller delvis i en byggnad som anses utgöra stadigvarande bostad och för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder. Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer och dylikt, utan även sådant som har en anknytning till det stadigvarande boendet. På grund härav medges inte avdrag för moms på vatten- och avloppsinstallationer m.m. som betjänar en bostad. Om sådana installationer är gemensamma för både boendet och t.ex. en mjölkproduktion får den ingående momsen dras av endast till den del den avser mjölkproduktionen. Som ytterligare exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

Byggnadens karaktär

Det kan i många fall uppkomma tveksamheter om vad som förstås med en stadigvarande bostad. Som regel avses därmed en fastighet eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. Detta innebär att en mangårdsbyggnad som används som fritidshus inte berättigar till avdrag. Det är byggnadens karaktär som i första hand är avgörande. Det måste härvid ske en helhetsbedömning av karaktären på byggnaden med avseende bl.a. på dess konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

Byggnadens användning

Att även en byggnads användning i vissa fall kan ha betydelse vid bedömningen av om den omfattas av avdragsförbudet eller ej framgår också av några av nedan återgivna domar. 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 domar meddelade 2003-12-18, RÅ 2003 ref. 100 I och II, bedömt att rätt till avdrag för ingående moms kan föreligga även om den aktuella byggnadens karaktär är en bostad. Av domskälen i RR:s båda avgöranden framgår följande:

> ”Enligt Regeringsrättens mening måste avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad i vissa fall kunna medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta bör vara fallet då byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende bör inte medföra ett annat synsätt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste vara avgörande.”

Det ena målet, 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 special-arrangemang 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 bygganden. På det nedre planet i byggnaden fanns en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Denna del, som hade egen entré, bestod av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Teknisk utrustning hade installerats för en kostnad av ungefär 100 000 kr. Då det inte framkommit att denna del av byggnaden användes för annat än kontorsverksamheten och då den var helt avskild från byggnaden i övrigt fann RR att den delen av byggnaden inte skulle anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Rätt till avdrag förelåg därför enligt RR för den ingående moms som hänförde sig till den del av byggnaden där verksamheten bedrevs.

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 mm 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.

Servicelägenheter
Gruppbostäder

I RÅ 1993 ref. 30 fastställde RR ett förhandsbesked där en kommun inte medgavs avdragsrätt för ingående moms som belöpte på servicelägenheter och gruppbostäder. De aktuella bostäderna upplåts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden och bedömdes därför omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Äldreboende i lägenheter

I RÅ 1997 not. 245 fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående fråga om vad som är att anse som stadig-

varande 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 634-2000, bedömt att vid äldreboende i vad som tidigare benämndes sjukhem eller ålderdomshem bör utgångspunkten vid bedömningen av om äldreboendet sker i en stadigvarande bostad eller inte vara den standard som ifrågavarande boende har. Härvid bör enligt KR beaktas om det finns tillgång till för en stadigvarande bostad normala funktioner såsom kokmöjligheter och sanitär utrustning. KR hänförde också i förekommande fall en viss del av s.k. gemensamma ytor till stadigvarande bostad.

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

momsen. 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, belysa skatteplikten för moms 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 moms avseende anskaffning av en sommarstuga som ett bolag avsåg att hyra ut. Det var fråga om två olika uthyrningssituationer. Den första situationen avsåg långtidsuthyrning av stugan till andra företag som i sin tur skulle nyttja stugan för att bedriva korttidsuthyrning. SRN ansåg här att bolaget hade avdragsrätt för ingående moms på anskaffnings- och driftskostnader avseende stugan under förutsättning att bolaget av skattemyndigheten förklarats frivilligt skattskyldigt för moms för den aktuella uthyrningen.

Den andra situationen som SRN tog ställning till i förhandsbeskedet gällde korttidsuthyrning som avsågs bedrivas av sökandebolaget i egen regi. Först konstaterade nämnden att stugan i detta fall skulle anses använd i verksamhet som enligt ML utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Även här ansåg sedan SRN att bolaget hade avdragsrätt för den ingående moms som belöpte på anskaffnings- och driftskostnader för stugan.

I sin motivering beträffande avdragsrätten yttrade nämnden att ”en fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utgör enligt nämndens mening inte stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende”. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtidsuthyrning att enbart det förhållandet att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten inte bör medföra att stugans mervärdesskatterättsliga karaktär bör vara en annan än i det fall bolaget självt hyr ut stugan för korttidsboende.

En uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet har således av SRN inte ansetts utgöra stadigvarande bostad.

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

SRN:s förhandsbesked 2001-11-21 gällde bl.a. frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. SRN ansåg att en lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte används för permanent boende och därför inte heller utgör stadigvarande bostad i ML:s mening. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML var därför enligt SRN inte tillämpligt vid uthyrning av de aktuella lägenheterna. Efter överklagande av RSV har RR i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174, fastställt att fastighetsägaren har avdragsrätt för den ingående moms som belöper på kostnader för anskaffning och drift av de aktuella lägenheterna under förutsättning att denne är frivilligt skattskyldig enligt bestämmelserna i 9 kap. ML.

Företagsbostäder

RR har i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 175, i ett förhandsbeskedsärende ansett att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som belöper på bl.a. ombyggnad av lokaler till lägenheter för användning i en hotelliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelser av s.k. företagsbostäder. RR bedömde att verksamheten var skattepliktig för moms eftersom det var fråga om rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Eftersom sökanden således ansågs vara skattskyldig för moms för verksamheten ansåg RR att avdragsrätt förelåg för den ingående moms som hänförde sig till utgifter för ombyggnad och drift till den del fastigheten användes för denna verksamhet. Se även RÅ 2002 ref. 67 med samma utgång.

Tröskelboende

SRN har i förhandsbesked 2004-06-18 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. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Tillfälligt boende

Ett företag som hyr en byggnad för användning som tillfällig bostad åt sina anställda när de genomgår internutbildning har av SRN i ett förhandsbesked 2004-10-05 bedömts ha avdragsrätt för den ingående moms som avser förvärv för byggnaden. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

Bostadsanpassningsbidrag

I flera KR-domar, bl.a. KR i Göteborgs dom 2001-10-18, mål nr 6711–6714-2000, har den moms som belöper på kommunernas kostnader för s.k. bostadsanpassningsbidrag bedömts omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. KR anger i den här nämnda domen att oavsett om det är kommunen genom en entreprenör eller den enskilde som i praktiken utför åtgärden är det fråga om åtgärder som vidtas i enskilda personers privatbostäder. De aktuella åtgärderna omfattas därför av avdragsförbudet.

Arrende

I detta sammanhang bör nämnas att avdragsrätt för ingående moms på jordbruksarrende enligt bestämmelserna i 8 kap. 10 § ML omfattar hela skatten, även om det i arrendet ingår värde av bostad.

15.2.10.3 Representationskostnader

Rätten till avdrag för ingående moms som hänför sig till utgifter för representation grundar sig enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § 2 p. ML på vad som gäller vid inkomstbeskattningen (16 kap. 2 § IL).

15.2.11 Bidragsfinansierade verksamheter

Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger.

Som exempel kan nämnas lokaliseringsstöd eller sådant bidrag som vägsamfälligheter mottar för hållande av väg.

Ytterligare ett exempel ges i RÅ 1973 not. A13 (RSV Im 1973:13), där det var fråga om uppförande av en hotellanläggning och kostnaderna för uppförandet delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde inte någon begränsning av avdragsrätten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1998-04-27 att avdragsrätt förelåg för den ingående moms som hänförde sig till förvärv där kostnaderna för förvärven täcktes av från skatteplikt undantagna medel och anslag. SRN bedömde att företagets verksamhet var av enhetlig beskaffenhet samt att inte mer än en verksamhet kunde anses föreligga enbart på grund av att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcktes av anslag m.m. Efter överklagande av RSV avseende avdragsrätten har RR meddelat beslut, RÅ 1999 not. 282, och härvid undanröjt SRN:s förhandsbesked samt avvisat ansökningen.

Med anledningen av utgången i detta förhandsbeskedsärende har RSV i skrivelse 2000-05-05, dnr 5056-00/110, uppgivit att man vidhåller sin uppfattning att avdragsrätt endast föreligger för den ingående moms som kan hänföras till anskaffningar för den affärsmässiga konsultverksamheten men inte för den del av verksamheten där kostnaderna täcks av från skatteplikt undantagna medel och anslag.

Bidragsfinansierad verksamhet

KR i Göteborg har i dom 2001-06-11, mål nr 8366-1998, bedömt avdragsrätten för ingående moms för ett bolag där intäkterna i huvudsak bestod av bidrag från ägarna, staten och landstinget, och från andra offentliga organ. Dessa bidrag utgjorde en förutsättning för att bolaget skulle kunna fullgöra sitt s.k. ägaruppdrag som innebar tillhandahållande av tjänster utan ersättning. KR menade att denna del av bolagets verksamhet var klart särskiljbar från övrig verksamhet – konsulttjänster mot ersättning – och att den därför skulle brytas ut och ses som en särskild ”icke ekonomisk aktivitet” som inte omfattades av mervärdesbeskattningen. KR ansåg att innebörden av artikel 17 i sjätte direktivet är i ett sådant här fall att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms som avser anskaffningar direkt hänförliga till tillhandahållande av tjänster utan ersättning och att avdragsrätten för ingående moms som avser anskaffningar som är gemensamma för bolagets alla aktiviteter är begränsad till den andel av den ingående moms som kan hänföras till aktiviteten konsulttjänster mot ersättning. Domen har överklagats men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

EU-bidrag

Angående rätten till avdrag för ingående moms i EU-bidragsfinansierad verksamhet anser Skatteverket att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som avser förvärv inom ett projekt, som helt eller delvis finansieras med bidrag från EU, om dessa förvärv sedan genererar omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet. Detta under förutsättning att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan förvärven i fråga och den omsättning som medför skattskyldighet.

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms på förvärv som direkt hänför sig till intäkter som inte utgör omsättning enligt ML, exempelvis EU-bidrag. Sådana intäkter faller utanför ML:s tillämpningsområde och saknar därför samband med systemet för avdragsrätt, jfr bl.a. EG-domarna 89/81, Hong Kong Trade, C-333/91, Sofitam 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 momsen göras. Avdragsrätt föreligger endast till den del den ingående momsen direkt hänför sig till omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § 1 st. ML.

Att avdragsrätt inte ansetts föreligga för den ingående moms som belöper på allmänna omkostnader hänförliga till aktiviteter som inte omfattas av mervärdesskattesystemet framgår av förhandsbeskedsärendet RÅ 2004 not. 6. Se vidare avsnitt 15.1.2.

En individuell prövning ska därför göras hos bidragsmottagaren vad gäller frågan hur mottagande av bidrag från EU och offentlig medfinansiering påverkar avdragsrätten för ingående moms på förvärv hänförliga till de aktiviteter som bedrivs inom ett projekt. Huruvida bidragsmottagaren är registrerad till moms eller inte vid tidpunkten för ansökan om sådana bidrag saknar betydelse.

RSV redovisar i skrivelse 2001-02-28, dnr 2758-01/120, ett antal exempel där bl.a. avdragsrätten för ingående moms i EU-bidragsfinansierade verksamheter belyses.

15.2.12 Avdragsbegränsning inom kulturområdet

Kulturområdet

Genom särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har fr.o.m. den 1 januari 1997 införts en avdragsbegränsning i vissa fall i verksamheter som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar. Se vidare avsnitt 30.3.3.2 beträffande dessa bestämmelser.

15.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron

Öresundsbron

Genom ett särskilt avtal (SFS 2000:142) mellan Danmark och Sverige regleras bl.a. avdragsrätten för den ingående moms som belöper på passageavgiften vid överfart över Öresundsbron.

Den moms som tas ut på broavgiften ska fördelas lika mellan Danmark och Sverige.

Företagare som är skattskyldiga för moms i Sverige har enligt avtalet och i överensstämmelse med de svenska momsreglerna avdragsrätt för hela den på broavgiften belöpande momsen, detta trots att hälften av den utgående momsen tillfaller Danmark. På motsvarande sätt har företagare som är skattskyldiga i Danmark avdragsrätt i enlighet med de danska reglerna.

För utländska företag som varken är skattskyldiga för moms i Danmark eller i Sverige gäller att återbetalning av såväl dansk som svensk moms avseende broavgiften kan ske efter ansökan hos Skatteverkets utlandsenheter.

15.3 Korrigering

15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand hänvisas till avsnitt 12.5.

15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Hur moms ska redovisas då en vara som sålts på avbetalning återtas framgår av avsnitt 12.7.

15.3.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående moms ska hanteras när det uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 12.6 och 18.4.5.

15.4 Blandad verksamhet m.m.

15.4.1 Allmänt

Blandad verksamhet innebär att verksamheten innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet. Detta medför att utgående moms ska redovisas endast för den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten. Avdragsrätten för ingående moms, 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 moms i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9–12 §§ ML jämställs här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Beträffande den utgående momsen gäller enligt 7 kap. 7 § ML att, om ett åtagande innehåller både prestationer som medför skattskyldighet och prestationer som inte medför skattskyldighet, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Sjätte direktivet

Av artikel 17.5 i sjätte direktivet framgår att när varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av avdragsrätten som för transaktioner som inte omfattas av avdragsrätten, ska bara den

andel av den ingående momsen som kan hänföras till de avdragsberättigade transaktionerna vara avdragsgill. Medlemsstaterna kan enligt artikelns tredje stycke tillåta att denna andel beräknas med utgångspunkt från användningen av en vara eller en tjänst.

15.4.2 Avdragsrätten

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t.ex. hos ett utbildningsföretag med omsättning av tjänster som är både skattepliktiga och skattefria, ska avdraget för ingående moms delas upp enligt följande.

Fullt avdrag

– Fullt avdrag medges för ingående moms på förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall (8 kap. 3 § ML).

Inget avdrag

– Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående moms på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Gemensamma förvärv

– För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående momsen bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

– Ingående moms avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML).

– Om skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall föreligger för mer än 95 % av verksamhetens totala omsättning får ingående moms som inte överstiger 1 000 kr för en viss gemensam anskaffning dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML).

Blandade förvärv

Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående moms efter skälig grund kan komma i fråga. Den första tar sikte på det fallet att förvärvet i sig inte berättigar till avdrag. Om t.ex. en lantbrukare förvärvar ett parti takplåt avsedd för såväl bostadsbyggnad som ekonomibyggnader måste den ingående momsen på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon

inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jfr avsnitt 15.1.2.

Fördelnings-grunder

Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående moms som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen, ianspråktagna utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för moms på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jfr avsnitt 23 om jämkning av ingående moms.

Fördelning avseende byggnad

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående moms som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggnadskostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår byggnadskostnadernas fördelning på olika byggnadsdelar av verifikationsunderlaget. I undantagsfall kan det tänkas att verifikationerna är otillräckliga som underlag för fördelningen. I sådana fall kan den skattskyldige beredas tillfälle att komma in med intyg från byggmästare eller annan byggnadssakkunnig.

Exempel

En optiker låter renovera butikslokal och synundersökningsrum. Kostnaderna presenteras på en gemensam faktura. Vidare betalas elräkning för lokalerna, en faktura avseende en annonskampanj samt en faktura från Stadshotellet avseende invigningsfest för personalen. Momsen avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Momsen på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 21.10.1.

Omsättning som fördelningsgrund

Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning av exempelvis föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till 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 moms 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 23 om jämkning av ingående moms.

När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive moms som bör användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ingående moms.

Två verksamheter

KR i Stockholm har i dom 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00, bedömt att hänsyn ska tas till bidrag till momsfri verksamhet vid beräkning av avdragsgill andel ingående moms enligt 8 kap. 13 § ML. Målet gällde ett företag som i huvudsak bedrev en bidragsfinansierad och från skatteplikt undantagen verksamhet samt dessutom hade en mindre verksamhet som medförde skattskyldighet. KR bedömde att företagets verksamheter var särskiljbara från varandra och ansåg därför att erhållna bidrag till den skattefria verksamheten skulle medräknas i nämnaren vid beräkning av avdrag för ingående moms med omsättningen som fördelningsgrund.

Idrottsföreningar

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till moms (se avsnitt 8). Emellertid kan flera verksamheter förekomma i en förening. Den idrottsliga verksamheten medför inte skattskyldighet medan t.ex. en servering medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger då inte för ingående moms på anskaffningar för den idrottsliga verksamheten eller för spelarnas och funktionärernas privata bruk, men för anskaffningar till serveringsverksamheten.

Banker

Banker är en företagskategori som har blandad verksamhet. Bankfacksuthyrning, depåverksamhet, inkassoverksamhet m.m. medför skattskyldighet medan in- och utlåningsverksamhet samt betalningsförmedling och värdepappershandel

(omsättning och förmedling av aktier m.m.) är verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Utbildnings-företag

Företag som sysslar med både utbildning och information kan ha blandad verksamhet. Vissa av deras tillhandahållanden kan vara undantagna från skatteplikt, t.ex. om de deltar i utbildning inom gymnasieskolan. Jfr avsnitt 27.

Bokföring

Den fördelning på avdragsgill respektive ej avdragsgill ingående moms som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av momsen ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Enligt 14 kap. 2 § SBL måste den som är deklarationsskyldig i skälig omfattning föra räkenskaper, göra anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att underlag finns för att han ska kunna fullgöra deklarationsskyldigheten och för att Skatteverket ska kunna kontrollera och fatta beskattningsbeslut.

Motsvarande gäller enligt 10 kap. 31 § SBL för den som ska redovisa momsen i självdeklarationen.

15.5 Underlag för avdragsrätt

Av bestämmelserna i 8 kap. 5 § ML framgår att rätt till avdrag för ingående moms endast föreligger om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML.

Faktura

Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura. Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående moms kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringsskyldigheten fullgörs. Jfr avsnitt 17.

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser Skatteverket, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående momsen föreligger om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde.

Om fel fakturamottagare angivits men köparen ändå kan identifieras med ledning av andra uppgifter i fakturan kan

köparen själv ersätta det felaktiga namnet med det korrekta. I andra fall kan köparen behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett av leverantören utfärdat intyg som utvisar vem som är den rätte fakturamottagaren (se Skatteverkets skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Förvärv av fastighet

Vid förvärv av fastighet från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 4 p. ML ska den ingående momsen enligt 8 kap. 19 § ML styrkas med en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren ska utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid förvärv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående moms belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Se vidare avsnitt 21.10.2.

Övertagen investeringsvara

Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående moms ska enligt 8 kap. 20 § ML som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 23.10.

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 moms har inte arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående moms med anledning av utbetald kostnadsersättning. Detta eftersom den anställde inte är skattskyldig för moms och således inte ska påföra någon moms i sitt krav till arbetsgivaren.

Faktura utställd på en anställd

Om det kan anses naturligt att arbetsgivaren står för ett inköp kan den ersättning arbetstagaren erhåller från arbetsgivaren för ett inköp anses vara ersättning för ett utlägg för arbetsgivarens räkning i stället för en kostnadsersättning. När det är ett utlägg, har arbetsgivaren avdragsrätt för momsen enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

Skatteverket har godtagit att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående moms avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom. Den skattskyldige måste dock kunna visa att det är fråga om en anställds utlägg för hans räkning. Kvittot eller handlingen måste, för att godkännas som arbetsgivarens

verifikation, uppfylla kraven i 11 kap. 8 § ML 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 24.

Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställde betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan också vara så att den anställde betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

Arbetstagarens utlägg

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår utlägget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven enligt 11 kap. ML. I de fall den anställde inte gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning utan får en kostnadsersättning från denne föreligger som nämnts ovan inte avdragsrätt för ingående moms hos arbetsgivaren.

Arbetsgivarens kostnad

I det fall bensinen betalas med arbetsgivarens kontokort och även om det inte är fråga om något förvärv för en av arbetsgivaren ägd eller hyrd bil, bör arbetsgivaren medges avdrag för den del av momsen som avser tjänstekörningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Enskild firma

Om en egen företagare använder sin bil i verksamheten och bilen inte är bokförd som inventarium gäller motsvarande regler som redovisats ovan. Det innebär att om utgiften för bensinen inte bokförs i företaget medges inget avdrag, och om utgiften bokförs i företaget medges avdrag för den del av

momsen som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Villkor att säljaren är skattskyldig

Rätt till avdrag för ingående moms förutsätter också att den som har debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Det ska således vara fråga om en yrkesmässig verksamhet eller en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförliga med näringsverksamhet och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet.

Auktionsinköp

Även vid inköp genom auktion gäller att avdragsrätten för ingående moms 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 34. 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 momsbelopp inte anges i fakturan och förvärvaren har därför inte någon avdragsrätt. När allmänna bestämmelser tillämpas i stället för VMB ska avdrag för ingående moms 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 moms som belöper på sådan provision styrkas på motsvarande sätt. Se vidare avsnitt 17.10 angående fakturering i samband med auktionsförsäljning.

God tro saknar betydelse

Av bestämmelserna i 8 kap. 2 § 1 st. ML framgår att definitionen av ingående moms, när det är fråga om ett förvärv av varor eller tjänster inom landet, utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Denna definition av ingående moms är ovillkorlig och ger inte utrymme för att bedöma andra belopp som ingående moms än sådana som debiterats av skattskyldig säljare. Ett belopp som uppgivits avse moms av en säljare som inte är skattskyldig utgör därför inte ingående moms enligt ML:s definition av detta begrepp. Till följd härav föreligger inte heller avdragsrätt för ett sådant belopp. Om förvärvaren kan anses ha varit i god tro eller inte beträffande säljarens skattskyldighet saknar härvid betydelse.

Av RÅ 2004 ref. 65 framgår att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den moms 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 artikel 17.2 a i sjätte direktivet och åberopade EG-domstolens uttalande att rätten till avdrag för ingående moms 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).

I mål nr 2927-1996 vid KR i Jönköping hävdade ett bolag att man handlat i god tro när man tillgodofört sig avdrag för ingående moms och att man gjort vad som skäligen kunde krävas i fråga om undersökningar. I dom 1997-09-08 konstaterade dock KR att omsättningen av de varor det var fråga om inte hade skett inom landet. Avdragsrätt för de såsom ingående moms angivna beloppen förelåg därför inte. Samtidigt yttrade KR att bolagets invändning att det handlat i god tro inte kunde föranleda annat ställningstagande. Domen har överklagats men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Göteborg vägrade i en dom 2000-03-02, mål nr 6326–6327-1998, ett bolag avdrag för belopp som uppgivits utgöra ingående moms och där KR bedömt att de av bolaget förvärvade tjänsterna inte var skattepliktiga. KR ansåg att det saknade betydelse ”huruvida bolaget missbedömt frågan om skatteplikt eller eljest varit i god tro”.

Skatt enligt gällande lag

EG-domstolen har i dom i målet C-342/87, Genius Holding, fastslagit att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i sjätte direktivet inte omfattar sådan skatt som ska betalas endast för att den angivits på fakturan. Utnyttjandet av avdragsrätten är enligt EG-domstolen begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en momspliktig transaktion eller skatt som betalats inom ramen för skattskyldigheten.

I målet C-454/98, Schmeink & Cofreth, har EG-domstolen åberopat den princip beträffande utnyttjande av avdragsrätten som fastslagits i C-342/87, Genius Holding, och yttrat att skattebedrägerier skulle kunna underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen ska betalas.

16 Rätt till återbetalning av ingående moms

16.1 Allmänt

10 kap. ML

Den som är skattskyldig har rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML, se avsnitt 15 Avdragsrätt. Den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet kan i vissa fall ha rätt till återbetalning. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning av s.k. kvalificerade undantag samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML. Ingående moms för den som är återbetalningsberättigad redovisas i skattedeklarationen, alternativt i självdeklarationen, på raden för ingående moms.

Rätt till återbetalning av ingående moms kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar.

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 6.7.

Sjätte direktivet

De svenska reglerna i 10 kap. 1–4 §§ ML om återbetalning av ingående moms till utländska företag motsvaras inom EG-rätten av reglerna om återbetalning till icke etablerade skattskyldiga enligt 8:e och 13:e direktiven (79/1072/EEG och 86/560/EEG). Regler beträffande övriga fall då rätt till återbetalning av ingående moms föreligger finns i artiklarna 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet.

16.2 Utländska företagare

1 kap. 15 § ML, 10 kap. 1 § ML, 19 kap. 1–10 §§ ML

Utländsk företagare kan genom ansökan, blankett SKV 5801, hos Skatteverkets utlandsenheter återfå ingående moms som han påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import.

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till moms i Sverige ska inte lämna en sådan särskild ansökan om återbetalning. Den ingående moms som det utländska företaget har rätt till återbetalning för redovisas i stället i skattedeklarationen.

Omsättning utomlands

För rätt till återbetalning krävs att

1. den ingående momsen avser förvärv som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,

2. omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den gjorts här i landet,

3. skatten skulle ha varit avdragsgill eller möjlig att återfå om verksamheten bedrivits 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.

Omvänd skattskyldighet

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms som hänför sig till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet.

Den 1 juli 2002 infördes nya bestämmelser för utländska företags skattskyldighet i Sverige (jfr avsnitt 40). Detta medför bl.a. att utländska företag i många fall inte kommer att bli skattskyldiga för sin omsättning i Sverige utan de kommer att kunna tillämpa den utökade möjligheten till omvänd skattskyldighet som de nya bestämmelserna medger. Genom en ändring fr.o.m. den 1 juli 2002 i 10 kap. 1 § ML (SFS 2001:971) omfattas utländska företag av den i 10 kap. 1–4 §§ ML föreskrivna återbetalningsrätten för all omsättning som görs inom landet. Återbetalningsrätt föreligger således även för den ingående moms som avser omsättning där omvänd skattskyldighet tillämpas.

En ansökan om återbetalning ska avse en sammanhängande period om minst tre på varandra följande kalendermånader under kalenderåret, dock högst ett helt kalenderår. En ansökan som avser slutet av ett kalenderår får dock omfatta kortare tid än tre månader.

Till ansökan om återbetalning ska fogas faktura (i original) eller vid import tullräkning, som styrker skattebeloppet. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med

beslutet. Vidare ska till ansökan fogas intyg/beskrivning avseende den utländske företagarens verksamhet.

En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser.

Elektroniska tjänster

Den som redovisar moms enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i annat EG-land har enligt 10 kap. 4 a § ML rätt till återbetalning av den skatt som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige. Härvid gäller samma begränsningar som gäller för avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 § ML.

10 kap. 3 § ML

Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller i fråga om tjänst, när den har tillhandahållits. Vid förskottsbetalning inträder rätten till återbetalning när förskottet har betalats.

Beslut om återbetalning kan omprövas såväl på den sökandes begäran som på initiativ av Skatteverket. Begäran ska inges till Skatteverket senast inom ett år efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser.

Begränsningar 10 kap. 2 § ML

En utländsk företagare saknar rätt till återbetalning avseende förvärv som innebär att han förmedlar en vara eller en tjänst på uppdrag av någon som inte skulle ha haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid ett direkt förvärv av varan eller tjänsten.

Vidare medges inte återbetalning i fråga om förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet. Genom ändring i 10 kap. 2 § ML (SFS 2001:971) fr.o.m. den 1 juli 2002 medges dock ett utländskt företag återbetalningsrätt för den ingående moms som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning inom landet där omvänd skattskyldighet tillämpas.

I fråga om resetjänster föreligger i vissa fall enligt 9 b kap. 3 § ML inte avdragsrätt för ingående moms hänförlig till förvärvade varor och tjänster. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländsk företagare.

Minimibelopp 10 kap. 4 § ML

Belopp som understiger sammanlagt 2 000 kr per ansökningstillfälle återbetalas inte. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret är beloppsgränsen för återbetalning minst 250 kr.

Utländska företag som är registrerade till moms antingen för omsättning här i landet eller för ett enligt 3 kap. 30 d § ML

undantaget gemenskapsinternt förvärv ska ansöka om återbetalning av ingående moms i sin skattedeklaration.

Se vidare om utländska företagare och om återbetalning av ingående moms till dessa i avsnitt 40.

16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar

10 kap. 5 § 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. Ansökan ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen och faktura ska bifogas ansökan. Ansökan görs till Skatteverket. Det finns inte någon särskild blankett för ansökan (se avsnitt 39.4).

10 kap. 6–8 §§ ML

Genom ansökan, blankett SKV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan utländska beskickningar, karriärkonsulat m.fl. från Skatteverkets Ludvikakontor erhålla återbetalning av ingående moms. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

18 kap. 4 b § SBL

Vissa internationella organ m.fl. kan ha rätt till skattefrihet för moms 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. 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.

Förfarandet

Förfarandet för återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§ ML samt 18 kap. 4 b § SBL regleras i förordningen (1994:224) om

återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Ärenden som avser återbetalning av moms till beskickningar och hjälporganisationer handläggs vid Skatteverkets Ludvikakontor.

Motorfordon

Rätten till återbetalning av ingående moms avseende motorfordon har fr.o.m. den 1 januari 1997 ersatts med ett förfarande varigenom omsättning av motorfordon undantas från skatteplikt under vissa förutsättningar. Dessa bestämmelser återfinns i 3 kap. 26 a–c §§ ML. Se avsnitt 39.

Lokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning omfattar även uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den moms som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

16.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede

10 kap. 9 § ML

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten innan omsättning förekommit. Som en sammanfattande benämning för särskilda skäl har använts uttrycket uppbyggnadsskede. Syftet är att genom att ge rätt till återbetalning åstadkomma konkurrensneutralitet redan från den tidpunkt verksamheten startar och framför allt om investeringar gjorts i inledningsskedet. Den som medgivits rätt till återbetalning av ingående moms med stöd av 10 kap. 9 § ML ska enligt 19 kap. 13 § ML alltid lämna redovisning i skattedeklaration.

Att en registrering för moms inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag framgår av RÅ 2002 not. 26.

EG-rätt

Enligt tidigare praxis krävdes att det var fråga om betydande investeringar och att den påbörjade verksamheten på sikt skulle ha en viss omfattning. Bestämmelserna om särskilda skäl måste dock prövas i ljuset av EG-rätten. EG-domstolen har i mål 268/83, Rompelman, funnit att ekonomisk aktivitet påbörjats redan genom ingående av avtal om anskaffning av tillgångar avsedda att användas i verksamhet som skulle komma att medföra skattskyldighet. Även EG-domstolens mål C-110/94, Inzo, handlade om från vilken tidpunkt ekonomisk

aktivitet skulle anses ha påbörjats. Domstolen fann här att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. I och med att ekonomisk aktivitet hade påbörjats hade företaget rätt till återbetalning av ingående moms.

EG-domstolen markerade dock i Rompelmandomen att det finns ett krav på ett objektivt underlag för bedömningen av de kommersiella förutsättningarna för en exploatering av förvärvet. Det är därför viktigt att klargöra att en påbörjad verksamhet bedöms vara näringsverksamhet. Frågan om en ekonomisk aktivitet föreligger eller inte blir särskilt viktig om det är fråga om en verksamhet där inköpet avser tillgångar där hobbyaspekten utgjort ett övervägande skäl för förvärvet. Det kan här vara fråga om båtar, husbilar och liknande. Det förutsätts att verksamheten bedöms som näringsverksamhet och således är yrkesmässig.

EG-domstolen har i målet C-230/94, Enkler, angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Jämförelse kan, enligt EG-domstolen, göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (punkterna 27-29).

I mål C-400/98, Breitsohl, gällde en av frågorna om rätt till återbetalning av moms kunde anses föreligga när det stod klart redan vid tillfället för ansökan om skattskyldighet att den avsedda verksamheten var avvecklad. EG-domstolen uttalar här att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en skattskyldig person. Denne ska då i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart –

redan innan verksamheten faktiskt har inletts – göra avdrag för den ingående moms som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EG-domstolen hänvisade härvid även till domarna C-37/95, Ghent Coal Terminal, och de förenade målen C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa, Domstolen uttalade vidare att artikel 4 i sjätte direktivet inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

Mål C-396/98, Grundstückgemeinde Schlosstrasse, avsåg en situation där ett företag gjort investeringar för en verksamhet men där skattskyldighet inte uppkom på grund av en lagändring som skedde efter det att investeringarna påbörjats men före det att anläggningen togs i bruk. EG-domstolen ansåg här att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att återbetala de från staten under investeringsskedet erhållna momsbeloppen.

I mål C-173/02, Faxworld, har EG-domstolen berört frågor kring ingående moms på förvärv före 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 moms trots att verksamheten inte bedömdes uppfylla kriterierna för näringsverksamhet enligt bestämmelserna i dåvarande kommunalskattelagen.

Momsregistrering

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 moms 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 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 för registrering som har ansvaret för att prestera bevis om sådana omständigheter (se även avsnitt 8). För tilldelning av F-skattsedel räcker det med en avsikt att bedriva näringsverksamhet. För att bli registrerad till moms är detta inte tillräckligt utan det krävs också att denna avsikt kan styrkas med objektiva omständigheter.

16.5 S.k. kvalificerade undantag

10 kap. 11 § ML

Som framgår ovan vid avsnitt 16.1 föreligger i vissa fall inte avdragsrätt men väl rätt till återbetalning av ingående moms för den som saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Rätten till återbetalning har dock samma omfattning som rätten till avdrag enligt 8 kap. ML. Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående moms föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

Rätt till återbetalning av ingående moms föreligger sålunda för den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet skattefritt omsätter:

- Tjänster som avser bl.a. framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML).
- Skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (3 kap. 21 § ML).
- Mäklartjänster avseende skepp m.m. (3 kap. 21 a § ML).
- Fartyg för livräddning m.m. till Svenska Sällskapet för 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).
- Bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av värdepappersfond, förutsatt att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 9 § ML).

- Försäkringstjänster förutsatt att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 10 § ML).
- Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål, förutsatt att omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EG (3 kap. 23 § 1 p. ML).

Återbetalning av ingående moms vid omsättning av tjänster enligt 3 kap. 9 § ML grundade sig under tiden den 1 januari 1995–31 oktober 1995 på 10 kap. 11 § ML i dess lydelse i SFS 1994:1798. KR i Stockholm har i en dom 1998-02-04, mål nr 1469-1997, tolkat lagrummet på ett sådant sätt att ett finansbolag medgivits återbetalning av ingående moms belöpande på från skatteplikt undantagen omsättning av finansiella tjänster till privatpersoner inom landet. I RÅ 1999 not. 245 gjorde RR samma bedömning som KR.

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående moms hänförlig till:

- Skattefri omsättning av motorfordon till bl.a. utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML).
- Skattefri omsättning av varor till bl.a. skattskyldig köpare i annat EG-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EG-institutioner (3 kap. 30 a § ML).
- Skattefri omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).
- viss 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).

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att:

- Omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs.
- Omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § om omsättningen gjorts här i landet.
- Återbetalningsrätten inte ska utövas genom en ansökan till Skatteverket enligt 10 kap. 1 § ML.

Återbetalningsrätt föreligger således om en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EG-land genom förfarande med omvänd skattskyldighet (s.k. reverse charge). Den ingående moms som den skattskyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan då återfås.

16.6 Nya transportmedel

10 kap. 11 a § ML

Omsättning av nya transportmedel till annat EG-land är undantagen från skatteplikt. Denna bestämmelse i 3 kap. 30 a § ML gäller inte bara när en säljare är skattskyldig utan gäller även andra säljare. Om t.ex. en svensk privatperson säljer en personbil som enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML är ett nytt transportmedel ska i princip beskattning ske hos köparen i det andra EG-landet. Om säljaren inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt övriga bestämmelser i ML vid sitt förvärv av varan ges här rätt till kompensation för erlagd skatt i form av återbetalningsrätt. Rätten till återbetalning är dock beloppsmässigt begränsad till beloppet av den utgående moms som skulle ha utgått om omsättningen varit skattepliktig. Vidare förutsätts för återbetalning att det styrks att moms betalats för transportmedlet i det andra EG-landet.

19 kap. 12 § ML

Ansökan om återbetalning görs i skattedeklaration av den som har att lämna sådan och i självdeklaration av övriga.

16.7 Export

10 kap. 12 § ML

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning. Rätten till återbetalning förutsätter att omsättningen är skattepliktig eller är hänförlig till de s.k. kvalificerade undantagen (se avsnitt 16.5).

Exportverksamhet

Företagare som registrerats för moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms hänförlig till utom landet bedriven

verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet (se avsnitt 8). I momshänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående moms betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till tredje land och svenska företags byggnadsverksamhet i tredje land.

Återbetalningsrätten enligt 10 kap. 12 § ML omfattar också den moms som avser tillhandahållande till kunder utanför EG av sådana tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom 3 st. 2 p., 10 § samt 23 § 1 p. ML nämligen bank-, finansierings-, och försäkringstjänster samt handel med sedlar och mynt.

16.8 Stat och kommun

Statliga myndigheter

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående moms och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt. I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. En myndighet som en viss månad har bokfört ingående moms får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket. Ärenden som avser myndigheters kompensation för ingående moms handläggs vid Skatteverket, skattekontor 1 i Jönköping.

Kommuner Momskonton

Kommuner har rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML beträffande sådan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. För övrig verksamhet infördes från och med den 1 januari 1996 ett system för återbetalning av moms till kommuner och landsting (lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, 1995:1518, och förordning om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, 1995:1647). Ärenden som avser återbetalning av ingående moms till kommuner handläggs vid Skatteverkets Ludvikakontor.

17 Fakturering

17.1 Allmänt

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Faktureringsdirektivet

Genom rådets direktiv 2001/115/EG, det s.k. faktureringsdirektivet, har bestämmelserna om fakturering ändrats i artikel 22.3 i det sjätte direktivet. Medlemsländerna ska ha infört de nya bestämmelserna i sin nationella lagstiftning senast den 1 januari 2004.

De ändringar som gjorts i Sverige med anledning av faktureringsdirektivet rör i första hand ML, men även SBL och BFL och i viss mån även MF. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2004. De ska tillämpas på fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet.

Ett av syftena med faktureringsdirektivet är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

Nytt 11 kap. ML

Det gamla 11 kap. ML har upphört att gälla och ersatts med ett nytt 11 kap. som närmare knyter an till formuleringen i faktureringsdirektivet. I vissa avseenden innebär den nya lagstiftningen endast förtydliganden av vad som enligt praxis gällde tidigare. Lagtexten innehåller t.ex. bestämmelser om att den som är faktureringsskyldig kan låta kunden utfärda fakturan (självfakturering) eller låta en tredje person göra det. En faktura får även överföras på elektronisk väg om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående moms endast om den kan styrkas genom faktura.

Skrivelser från Skatteverket

De nya faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till Skatteverket. Med anledning härav har Skatteverket i olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. Fyra av skrivelserna är benämnda ”Frågor och svar på grund av nya faktureringsregler 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 nedan 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. Enligt 11 kap. 7 § 1 st. ML får en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

”Jämförlig handling”

Begreppet jämförlig handling i definitionen av ”faktura eller annan jämförlig handling” har tagits bort i ML. Enligt artikel 22.3 a första stycket i sjätte direktivet innebär faktureringsskyldigheten en skyldighet att utfärda faktura. Det har därför inte ansetts lämpligt att behålla begreppet jämförlig handling.

”Handling”

Begreppet handling finns däremot i ML men en handling är inte en faktura i egentlig bemärkelse utan utgör närmast en sammanställning av ingående moms m.m. Se avsnitt 17.8.

17.2 Faktureringsskyldighet

Huvudregel

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.

Ovan nämnd faktureringsskyldighet föreligger enligt Skatteverkets uppfattning endast för omsättningar inom Sverige. Detta innebär exempelvis att ett utländskt företags filial i Sverige är skyldigt att tillämpa de svenska faktureringsreglerna avseende dess försäljningar här i landet. På motsvarande sätt torde ett svenskt företags filial utomlands bli skyldigt att tillämpa de regler som gäller i det land i vilket försäljning sker.

Undantag, privatpersoner

Faktureringsskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML inte har något krav på att faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För två särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt ML faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML till ett annat EG-land, eller
- av vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 a § ML till en köpare i ett annat EG-land om säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet.

Undantag, momsfri omsättning

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 momsfria omsättningar som artikel 22.3 a i sjätte direktivet medger.

Momsfri omsättning som kräver faktura

Det innebär att uppräkningen ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga momsfria 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 momsfria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även förskotts- eller a conto-betalningar som avser dessa momsfria omsättningar. Undantag gäller även för förskotts- eller a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader, för vilka entreprenören får avvakta med redovisningen av moms enligt bestämmelserna i 13 kap. 14 § 1 st. ML. ML kräver således inte att dessa förskotts- eller a conto-betalningar utan moms ska faktureras.

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 moms.

Skatteverket har i skrivelse 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113, konstaterat att bestämmelsen i 11 kap. 4 § ML inte i sin helhet stämmer överens med sjätte direktivet. Enligt artikel 22.3 a åttonde stycket ska de krav som motsvarar punkterna 1 och 2 ovan vara generella och således gälla vid omsättningar både inom och utom landet. Eftersom den svenska bestämmelsen är mer gynnsam för företagen kan direktivets regler inte tillämpas genom s.k. direkt effekt. Skatteverket kan alltså inte kräva att förutsättningarna enligt 11 kap. 4 § 1–2 p. ML

ska gälla för andra omsättningar än de som sker inom landet enligt 5 kap. ML.

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.

Mervärdesskatte-grupp

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 grupp-huvudmannens registreringsnummer för moms i fakturan.

Kommissionärs-företag

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. 3 § IL och som redogörs för i avsnitt 9.7. Även i detta fall gäller att grupphuvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 9.10.

17.3 Elektronisk fakturering

Definition

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

Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 22.3 e första stycket i sjätte direktivet. I artikeln definieras vad som avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg. Med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Köparens godkännande

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 räkenskaps-information 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.

17.4 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 22.3 b första stycket i sjätte direktivet.

I 11 kap. 8 § ML anges vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura. Detta innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan i stället själva innehållet. 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. Vidare kan uppgifter i flera handlingar tillsammans konstituera en enligt ML godkänd faktura. Exempelvis kan i en faktura alltid hänvisning ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i momssammanhang bildar en faktura.

En faktura ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,

2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,

3. säljarens registreringsnummer till moms under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,

4. kundens registreringsnummer till moms under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,

5. säljarens och köparens namn och adress,

6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,

7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan 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 moms, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,

9. tillämpad skattesats,

10. det momsbelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken 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 eller 5 ML är skyldig att betala moms, en hänvisning till

   a. den relevanta bestämmelsen i ML,

   b. den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet, eller

   c. en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala moms,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,

13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till

a. dessa bestämmelser,

b. artikel 26 respektive 26 a i sjätte direktivet, eller

c. en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll

Här lämnas närmare förklaringar till flertalet av punkterna i 11 kap. 8 § ML, dvs. till punkterna i föregående avsnitt.

Punkt 2
Löpnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste 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 man med hjälp av en systematisk serie kan konstatera om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna. Vid självfakturering kan löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen använda säljarespecifika serier.

Även utländska företagare, som är momsregistrerade i Sverige, måste följa bestämmelserna i ML och därmed bl.a. ange löpnummer på fakturorna som avser försäljningarna i Sverige. 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.

Punkt 3
Säljarens registreringsnummer

Registreringsnumret för moms är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret för moms i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms. I samband med gemenskapsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret för moms användas. Av bilaga 9 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

ABL:s krav

Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har man i skrivelsen uttalat följande:

> ”Det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. PRV menar dock att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för moms så ska detta anses vara till fyllest med hänsyn till de nya reglerna i 16 kap. 4 § ABL.”

Punkt 4 Köparens registreringsnummer

Köparens registreringsnummer till moms ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid gemenskapsintern varuförsäljning och vid undantaget gemenskapsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i Sverige vid s.k. trepartshandel. Det är således fråga om en utvidgad skyldighet att alltid ange köparens registreringsnummer vid omvänd skattskyldighet vid internationell handel. Även vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML måste alltså uppgift om köparens registreringsnummer framgå av fakturan i de fall köparen är en näringsidkare i annat EG-land som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för moms.

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 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 moms 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 moms då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som

har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen.

Punkt 6 Mängd/omfattning och art

Enligt 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 momshänseende. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringsskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8 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 momsen inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10 Momsbeloppet

Det framgår av lagtexten att momsbeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange momsbelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § 1 st. ML underlåta att ange momsbeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan. I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan.

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om momsbeloppet måste uppges separat för varje skattesats. Enligt skrivelse 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, anser Skatteverket att lagtexten inte innebär att ett krav kan ställas på att momsbeloppet måste specificeras för varje skattesats utan att det är tillräckligt om det totala momsbeloppet 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 moms inte har debiterats. Detta krav gäller dels vid befrielse från moms, dels vid omvänd skattskyldighet, dvs. när köparen ska betala momsen till staten. På fakturan ska en hänvisning göras till

a. tillämplig bestämmelse i ML,

b. tillämplig bestämmelse i sjätte direktivet, eller

c. en annan uppgift om att omsättningen är momsbefriad eller att omvänd skattskyldighet gäller.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift enligt punkten c), är det enligt Skatteverkets mening inte tillräckligt att det bara anges att omsättningen är momsfri eller att omvänd skattskyldighet gäller. Det bör enligt Skatteverkets uppfattning framgå att omsättningen är momsfri t.ex. på grund av att det är fråga om en tjänst på fartyg eller att omvänd skattskyldighet gäller för t.ex. en konsulttjänst eftersom köparen är en näringsidkare i ett annat land. Det bör

således finnas en tydlig uppgift på fakturan varför undantag från momsplikt eller omvänd skattskyldighet gäller.

Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De momsfria omsättningar för vilka ML kräver att faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 17.2 vid kantrubriken ”Momsfri omsättning som kräver faktura”.

17.4.2 Förenklad faktura

Lagstiftaren har ansett att det inte är ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. Enligt artikel 22.9 d i sjätte direktivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. 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.

Mindre belopp

När det gäller beloppsgränsen finns inte någon sådan angiven i lagtexten. Skatteverket har för avsikt att genom en föreskrift ange vad som ska förstås med mindre belopp, och som riktlinje för mindre belopp föreslås 2 000 kr inklusive moms.

Handelsbruk

De leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som typiskt sett kräver förenklingsåtgärder vid fakturering är, förutom den redan tidigare förekommande betalningen vid passering av Öresundsbron, t.ex. omsättning från automater som vid köp av bensin, betalning i parkeringsautomat eller vid betalning av viss personbefordran som tågresor. Skatteverket har för avsikt att närmare föreskriva när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar nödvändiggör användandet av förenklade fakturor.

Förenklad fakturas innehåll

Förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,

2. identifiering av säljaren,

3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och

4. den moms som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

När det gäller punkt 4 ovan är det Skatteverkets uppfattning att det ska finnas uppgift antingen om momsbeloppet eller om beskattningsunderlaget och tillämplig skattesats, dvs. 25 %, 12 % eller 6 %. Att endast ange beskattningsunderlaget inklusive moms 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 det föreslagna 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.

17.5 Kreditnota

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 17.2 ovan). Man kan alltså bli skyldig att utfärda kreditnota även om moms inte debiterats i ursprungsfakturan som exempelvis vid export och momsfri försäljning till andra EG-länder.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningsskyldighet av utgående moms och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående moms fråntas honom.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, dvs. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Bestämmelsen har tillkommit som en anpassning till sjätte direktivet.

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 momsen, 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 % moms, 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 momsen 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) momsbeloppet 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.

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. En kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. momsen enligt fakturan och ändringen av momsen, och

2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala moms vid s.k. omvänd skattskyldighet.

Av två skrivelser från Skatteverket (2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152 och 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111) framgår att det är Skatteverkets uppfattning att hänvisning måste ske till varje enskild ursprungsfaktura även om krediteringen avser flera fakturor. Skatteverket anser dock att avsteg från kravet på hänvisning till varje enskild faktura kan ske när det är fråga om ett mycket stort antal fakturor 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 period.

På sidan 121 i prop. 2003/04:26 anges att kreditnotan, utöver en särskild hänvisning till ursprungsfakturan, bl.a. måste

innehålla uppgift om momsbeloppet enligt fakturan och ändringen av beloppet. I skrivelse 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, har Skatteverket angivit att det är ett absolut krav att en kreditnota innehåller uppgift om den ursprungliga fakturans momsbelopp och att denna uppgift inte kan ersättas med en hänvisning till fakturan. Skatteverket anser vidare att det är fakturans totala momsbelopp som ska anges i kreditnotan och inte momsen avseende en viss krediterad post.

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.

17.6 Utländsk valuta

SEK eller EUR som redovisnings-valuta

Enligt 11 kap. 11 § 1 st. ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange momsbeloppet i båda valutorna i fakturan om man 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 säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/a conto dessförinnan. Säljaren och köparen ska bokföra det momsbelopp 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 momsen 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 momsbeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Momsbeloppet ska beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Mottagande av faktura i euro

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på fakturadagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid successiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag.

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 säljkurs

I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid ovannämnda omräkningar. I stället får ledning sökas i artikel 11 C 2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. I dom 2003-12-19, RÅ 2003 ref. 102, har Regeringsrätten uttalat att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar. Av domen framgår vidare att omräkning ska ske till de dagligen publicerade säljkurserna samt att för helgdagar och andra dagar för vilka valutanoteringar saknas bör den senast noterade säljkursen användas.

Med hänsyn till vad som anförs i sjätte direktivet och i RÅ 2003 ref. 102 anser Skatteverket att det inte föreligger någon valsituation beträffande tillämplig valutakurs utan denna ska vara den som senast är publicerad.

Gemenskaps-internt 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. Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först, 1 kap. 4 a § ML. 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 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning.

På Skatteverkets webbplats och i Skattenyheter från Skatteverket publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

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 momsen till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika momsbelopp.

17.7 Öresavrundning

Avrundning i faktura

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

Skatteverket anser att då fakturering sker med öppen debitering av momsen behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda momsbeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på momsbeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

Avrundning i deklaration

När utgående och ingående moms deklareras ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort, 23 kap. 1 § SBL. Inbetalning av moms till statsverket görs således i hela krontal.

17.8 Handling som inte utgör faktura

17.8.1 Allmänt

Bestämmelserna i sjätte direktivet lämnar inte utrymme för att hänföra andra handlingar till faktura än sådana som uppfyller kraven i artikel 22.3. I följande tre delavsnitt redogörs för handlingar som i ML tidigare har jämställts med fakturor. Då de numera inte uppfyller kraven för detta, definieras de i ML som ”handling i pappersform eller i elektronisk form”.

17.8.2 Handling vid byggnadsföretags försäljning av fastighet

Vid förvärv av en fastighet från ett byggnadsföretag finns, enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, möjlighet att göra avdrag för den moms som byggnadsföretaget redovisat som uttag enligt 2 kap. 7 § ML. Lagrummet avser en fastighet (byggd i egen regi), som inte har tagits i bruk av säljaren. Bestämmelsen har tillkommit för att tillförsäkra en skattskyldig köpare avdragsrätt för ingående moms. Det förutsätts att köparen ska använda fastigheten i en verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Av 8 kap. 19 § ML framgår att avdragsrätten ska styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Av handlingen ska framgå den utgående moms som säljaren har redovisat eller ska redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten enligt 2 kap. 7 § ML.

17.8.3 Handling för retroaktiv avdragsrätt för fastighetsköpare

Om säljaren av en fastighet inte har dragit av ingående moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad, kan köparen i samband med frivillig skattskyldighet vara berättigad till retroaktivt avdrag för ifrågavarande moms enligt 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Av 8 kap. 19 § ML framgår att säljaren är skyldig att utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som styrker den ingående momsen. Skyldigheten att utfärda en sådan handling gäller om köparen begär det. För att

köparen ska få avdrag för ingående moms enligt handlingen förutsätts

- att han inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML,
- att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet, och
- varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

17.8.4 Handling vid överlåten jämkning

I 8 a kap. 15-17 §§ ML finns bestämmelser om utfärdande av handling vid jämkning. Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form. Vidare ska överlåtaren om han innehar en sådan handling som har utfärdats av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens skyldighet att jämka, lämna en kopia av denna handling till förvärvaren.

Vilka uppgifter som handlingen ska innehålla framgår av avsnitt 21.7.

17.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs

Om en entreprenad på grund av kundens eller byggherrens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs, kommer inte alltid en slutbesiktning till stånd. I sådana fall bör en faktura med moms utfärdas i samband med att arbetena upphör. Se vidare avsnitt 41.3.7.

17.10 Auktionsförsäljning

Förmedling i annans namn

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. Skatteverket anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktionsföretaget ska fakturan innehålla

samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. 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.

Förmedling i eget namn

Om förmedlingen sker i eget namn är såväl auktionsförrättaren som säljaren skattskyldiga för sin respektive omsättning, jfr 6 kap. 7 § ML, och båda är skyldiga att utfärda faktura. I dylika fall kan reglerna om beskattning av begagnade varor bli tillämpliga, se avsnitt 34.

Varuförsäljning

I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringsskyldigt enligt allmänna regler.

Exekutiv auktion

Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av moms. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringsskyldighet.

Pant

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av moms. Momsen utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

17.11 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpslistor och ska avse följande uppgifter

- datum när varorna togs emot,
- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,

- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Polismyndigheten får meddela närmare föreskrifter rörande anteckningsskyldigheten för mottagande av skrot och begagnade varor.

17.12 Kontokort

BFN har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos säljföretaget respektive kontokortsföretaget. Den sammanställning som säljföretaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedeln. Av BFN:s allmänna råd, BFNAR 2000:5, framgår att en följesedel utgör räkenskapsinformation endast om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa inte ersätts av en fullständig sammanställning – t.ex. en faktura – som innehåller dessa uppgifter.

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 purchasing-avräkning 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 2004-07-05, 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.

17.13 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringsskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl

säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

BFN har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

17.14 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs i bland av fakturor i vanlig mening och i bland av postgiro- eller bankgiroavier. Skatteverket anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

18 Tidpunkt för redovisningsskyldighet

18.1 Allmänt

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeklaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående momsen ska redovisas. Denna tidpunkt är knuten till när bokföringen ska ske enligt god redovisningssed. Skatteredovisningen ska således ske efter bokföringsmässiga grunder i enlighet med Bokföringslagens (1999:1078), BFL, regler.

Bokförings-skyldiga

Enligt BFL kan bokföring av andra affärshändelser än kontantbetalningar ske antingen löpande eller vid räkenskapsårets utgång. Enligt 5 kap. 2 § BFL ska bokföringen ske löpande för bokslutsföretag medan andra företag, liksom bokslutsföretag med ett mindre antal fakturor, får bokföra när betalning sker, dock senast vid räkenskapsårets slut. Som en följd av detta ska en bokföringsmässig redovisning av moms fullgöras enligt endera av två redovisningsmetoder, faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden.

Ej bokförings-skyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående momsen i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits. Detta framgår av 13 kap. 7 och 17 §§ ML.

Bokslutsföretag

I 1 kap. 2 § BFL delas de bokföringsskyldiga företagen in i bokslutsföretag och andra företag. Bokslutsföretag är företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

a. aktiebolag,

b. ekonomiska föreningar,

c. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

d. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

e. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,

f. företag som är moderföretag i en koncern,

g. företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

Årsbokslut eller årsredovisnings-brytdag

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag.

Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter.

Löpande år resp. bokslut

RSV har i en PM 1995-03-02, dnr 283-95/212, redogjort för sin uppfattning angående redovisning av moms under löpande år och i samband med årsbokslut. Sammanfattningsvis sägs följande.

> ”Enligt BFL ska bokföringsskyldighetens inträde löpande under året göras beroende av när faktura eller motsvarande handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.
>
> I 4 § tredje punkten BFL finns bestämmelser som avser årsbokslut. Här anges att bokföringen inför bokslut, utöver tidigare bokförda poster, skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret.

> Enligt ML skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller motsvarande handling.
>
> I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och 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. Som exempel kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med moms. Utgående moms redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

God redovisningssed

Enligt 13 kap. 6 respektive 16 §§ ML ska redovisning ske i den redovisningsperiod då omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Enligt 4 kap. 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Av författningskommentaren till BFL framgår att vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. I sista hand bestäms dock vad som utgör god redovisningssed av domstol med

utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

Elektroniskt inkomna fakturor

I skrivelse 2003-10-23, dnr 9053-03/120, har RSV besvarat frågor om rätt tidpunkt för avdrag för ingående moms som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Frågorna har ställts mot bakgrund av exempel 5 i BFN:s vägledning om löpande bokföring. I exemplet beskrivs processen av elektroniska fakturor i tre olika steg. I steg ett registreras fakturorna i ett datakommunikationssystem. I steg två inläses fakturorna i ett fakturahanteringssystem där kontering och attestering sker. I steg tre sker överföring av informationen till redovisningssystemet för att presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. För att det ska finnas tid för en normal attestrunda förekommer det att företag dröjer med överföringen till redovisningssystemet enligt steg tre. En sådan fördröjning torde normalt vara förenlig med god redovisningssed.

I skrivelsen anges att det är RSV:s uppfattning att avdrag för ingående moms kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget, dvs. blivit bokförda i redovisningssystemet.

Omperiodisering

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit föremål för process i RR. RR har i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående moms tidigast får ske (mål nr 1035-1997, 3572-1997, 3618-1997, RÅ 1999 ref. 16). RSV har i en skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, ”Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt” kommenterat domarna.

RSV har gjort följande kommentar till domen när det gäller skattskyldiga som tillämpar enmånadsredovisning. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår.

> ”Domen gäller frågan när en affärshändelse tidigast får redovisas enligt god redovisningssed och vad som följer därav beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Huvudprincipen efter domen är fortfarande att redovisningen av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Denna ordning är inte ifrågasatt. Regeringsrättens prövning gäller om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt.

Regeringsrätten godtar att en skattskyldig hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Domen innebär inte något tvång för företagen att under löpande år hänföra fakturor till den månad då leveransen/tillhandahållandet skedde. Detta innebär att utöver den gängse metoden att bokföra efter huvudprincipen finns ytterligare en andra metod. Ingående skatt avseende leverans/tillhandahållande under en viss månad får följaktligen enligt den andra metoden hänföras till den månad under vilken en leverans skett av en vara eller en tjänst har tillhandahållits. Detta gäller trots att fakturorna för inköpet inte inkommit till den skattskyldige förrän i den påföljande månaden.

RSV tolkar domen så att fakturor som avser leveranser/ tillhandahållanden en viss redovisningsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan för leveransen/tillhandahållandet inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen ska avges. Om deklarationen lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Regeringsrätten uppställer som särskild förutsättning för att fakturor ska få hänföras till en tidigare månad än då de mottas att systemet tillämpas konsekvent. Detta gäller under förutsättning att fakturan tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett.

RSV anser att en konsekvent tillämpning, såvitt nu är i fråga, innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen bör avse redovisningen av affärshändelserna enligt god redovisningssed. Det är således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt i månaden efter den då leverans/tillhandahållande skett med motiveringen att faktureringen beträffande dessa affärshändelser skett då men hänfört ingående skatt till

månaden för mottagna leveranser/tillhandahållanden föreligger enligt RSV:s mening inte en konsekvent tillämpning. Eftersom det är god redovisningssed att redovisa den utgående skatten i takt med faktureringen bör den tillämpningen av redovisningen godtas. Avdraget för ingående skatt bör emellertid i ifrågavarande fall inte medges i den tidigare redovisningsperioden utan i den följande.

I den goda redovisningsseden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m h t väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskattelagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tull-

räkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott.”

Sjätte direktivet

Huvudregeln enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet är att utgående moms ska redovisas i den period under vilken varorna levereras eller tjänsterna utförs. Vidare anges att momsen på a conto-betalningar ska redovisas när betalningen tas emot. Medlemsstaterna har dock möjlighet att föreskriva att den utgående momsen för vissa transaktioner i stället ska redovisas antingen

- senast när fakturan utfärdas,
- senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller
- om någon faktura inte utfärdats, eller utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen från skattskyldighetens inträde.

Av artikel 17 i sjätte direktivet framgår att rätten till avdrag för ingående moms inträder samtidigt som den utgående momsen ska redovisas. Köparen har alltså rätt att dra av den ingående momsen i deklarationen för den period där säljaren ska redovisa motsvarande belopp som utgående moms.

De svenska reglerna, där redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde normalt knyts till bokföringstidpunkten enligt god redovisningssed, saknar motsvarighet i sjätte direktivet.

Av EG-domen C-152/02, Terra Baubedarf, framgår att sjätte direktivet ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den period då både leverans har skett och faktura erhållits. Med anledning av denna dom har frågan 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.

Redovisnings-metoder

I samband med registreringen av skattskyldiga som ska redovisa skatten i skattedeklaration tilldelar Skatteverket den redovisningsmetod som ska användas för moms. Vilken metod som ska tillämpas är beroende av hur bokföring i företaget ska ske enligt BFL. Sammanfattningsvis gäller följande:

Faktureringsmetoden tilldelas

– Bokslutsföretag enligt BFL och andra som löpande bokför fordringar och skulder. Bokslutsföretag med begränsad verksamhet kan dock tilldelas bokslutsmetoden (se nedan).

Bokslutsmetoden tilldelas

– Andra företag än bokslutsföretag, dvs. främst fysiska personer som har en nettoårsomsättning som normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp.

– Bokslutsföretag, som har rätt till kontantbokföring, dvs. om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Enligt RSV:s ställningstagande i informationsbladet ”Aktuell Redovisningsinformation” nr 78/01 kan presumeras att så är fallet för företag med begränsad verksamhet, dvs. i normalfallet vid omsättning upp till en miljon kronor.

– De som bokför fakturor i förteckningar och för vilka Skatteverket beslutat enligt 13 kap. 8 § ML.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa moms respektive rätten till avdrag eller återbetalning av moms inträder.

Faktureringsmetoden

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående momsen när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § ML). Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. (13 kap. 16 § och 19 kap. 12 § ML).

Bokslutsmetoden

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående momsen när betalning inflyter eller när en fordran diskonteras eller överlåts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående momsen inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska moms tas med även på fordringar och skulder som bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

Samma metod för ut- och ingående moms

Av Skatteverket tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående moms. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående moms enligt bokslutsmetoden och ingående moms enligt faktureringsmetoden.

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av moms behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående momsen göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående moms göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a conto-betalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att moms som belöper på värdet av uttag ska redovisas i deklarationen för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkortinträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att moms på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten, 13 kap. 6 § 3 p. och 16 § 2 p. ML. Om betalning inte erlagts under avtalad hyresperiod anses hyrestjänsten tillhandahållen och redovisningsskyldighet respektive avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då hyresperioden gått ut, 13 kap. 6 § 1 p. och 16 § 1 p. ML. Skatten ska då för den som redovisar moms enligt faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Refinansiering av fordringar

Det är vanligt att en säljare vid en kreditförsäljning refinansierar sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovis-

ningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och momsen. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överlåts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet (avsnitt 18.4.1),
- vid konkurs (avsnitt 18.4.2),
- vid byggnads- eller anläggningsverksamhet som avser fastighet (avsnitt 18.4.3),
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll (avsnitt 18.4.4),
- vid kundförlust (avsnitt 18.4.5),
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog (avsnitt 18.4.6),
- vid import (avsnitt 18.4.7),
- vid återbäring (avsnitt 18.4.8),
- för utländska företagare (avsnitt 18.4.9),
- vid nyttjande av personbil (avsnitt 24),
- vid EG-handel (avsnitt 10 och 11).

18.2 Faktureringsmetoden

Bokföringens uppläggning

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantaffärer under perioden,
- moms på under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- moms på fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- moms på fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- moms på gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se föregående avsnitt 18.1.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av moms. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Redovisning av ingående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantinköp under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- moms på obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut se avsnitt 18.1.

18.3 Bokslutsmetoden

Bokföringens uppläggning

Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

Efter ansökan

Skatteverket kan i vissa fall efter ansökan medge att bokslutsmetoden får tillämpas vid redovisning av moms, trots att kontantmetoden inte får tillämpas vid bokföringen, 13 kap. 8 § ML.

Redovisning av utgående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- moms på under perioden betalda förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- moms hänförlig till en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- moms på värdet av gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

Redovisning av ingående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar på annat sätt under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- moms hänförlig till en inlöst eller omsatt växel,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående moms hänförlig till fordringar samt ingående moms på skulder, se avsnitt 18.1.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av moms på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.

18.4 Specialregler

18.4.1 Överlåtelse av verksamhet

Varulager, inventarier m.m.

Enligt 3 kap. 25 § ML gäller att omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när de överlåts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna (se avsnitt 37). Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Enligt 13 kap. 11 § ML ska den som överlåter verksamheten redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare. Detsamma gäller oredovisad ingående moms. Detta kan inte utläsas av ML, men av EG-domen C-408/98, Abbey National, framgår att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående momsen inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Moms på sådana obetalda och ej tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § 2 st. ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående moms med den moms som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående moms även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående momsen minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskriven fordran, blir skyldig att redovisa utgående moms om likvid flyter in.

18.4.2 Konkurs

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet, jfr 13 kap. 10 och 21 §§ ML.

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående moms som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående moms på sådana förvärv uppkommer

alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående moms på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen.

Konkursförvaltar arvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående moms på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden har det fr.o.m. 1 januari 2004 införts en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade momsen redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursbo är inte bokföringsskyldigt enligt BFL. Enligt bestämmelsen i 13 kap. 17 § ML har boet därmed rätt att dra av ingående moms i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. I den mån boet har avdragsrätt för momsen på arvodet får avdraget således göras i deklarationen för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.3 Byggnadsföretag

För byggnadsföretag gäller delvis särskilda regler för redovisning av moms. Bestämmelserna finns i 13 kap. 12, 13, 14 och 20 §§ ML.

För den som bedriver byggnadsrörelse i egen regi uppkommer skattskyldighet successivt för uttagna tjänster. Om de uttagna tjänsterna till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldighet senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad och har erhållit betalning i förskott eller a conto blir redovisningsskyldig för den utgående momsen belöpande därpå senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Detta gäller under förutsättning att någon a conto-faktura med moms inte har utfärdats. Om så skett ska skatten redovisas i den period då betalning erhållits. Avdragsrätten för beställaren inträder tidigast när betalning av a conto-fakturan med moms skett.

Av RÅ 1999 ref. 31 framgår tidpunkten för redovisning av moms på bygg a conton då beställaren gått i konkurs, se avsnitt 19.5.2 och 41.

Se närmare om reglerna för byggnadsföretag i avsnitt 19.

18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldighet enligt 13 kap. 9 § ML när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Avdrags- eller återbetalningsrätten för köparen inträder enligt 13 kap. 19 § ML under den redovisningsperiod då faktura har mottagits. Detta gäller oavsett redovisningsmetod.

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur moms ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 12.7.

18.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får den utgående momsen minskas med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska ändringen göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats.

Av 13 kap. 25 § ML framgår vidare att en ändring som avser en kundförlust som uppkommer efter att den skattskyldige försatts i konkurs ska göras av konkursgäldenären och alltid

redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 12.6 och om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, inträder skattskyldighet enligt 1 kap. 4 § ML och därmed även redovisningsskyldighet allt eftersom betalning tas emot (jfr 21 kap. 2 § IL). Inbetalning till skogskonto medför däremot inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

Vid förvärv av en avverkningsrätt får i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML avdrag för ingående moms enligt 13 kap. 22 § ML göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.

18.4.7 Import

Enligt 13 kap. 16 § 1 p. ML ska ingående moms dras av för den redovisningsperiod under vilken den som för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört importen. Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms som tas ut vid import inträder enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören. Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får avdraget göras i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller bokslutsperioden när en före bokslutstidpunkten mottagen tullräkning tagits med som skuld i bokslutet.

RR har i RÅ 1993 ref. 95 (tre olika mål), vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg. Rättsfallen visar också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut.

Kontantimportör
Kredithavare

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. moms) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan

betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (dvs. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade momsen för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund godkänner 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.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas

efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försätts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget när skattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

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 15.2.3.1.

18.4.8 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 moms före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

18.4.9 Utländska företagare

Enligt 23 kap. 4 § SBL kan utländska företagare, i vissa fall, ombudsregistreras till moms. Denna registrering sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 40.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, vilket medför att reglerna i 13 kap. 7 och 17 §§ ML ska tillämpas. Detta innebär att utländska företagare ska redovisa utgående respektive ingående moms i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits.

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

19.1 Allmänt

Med byggnadsverksamhet förstås i princip att i en yrkesmässig verksamhet tjänst utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas utåtriktat, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa. Den utåtriktade verksamheten (entreprenadtjänsterna) beskattas som tillhandahållande av byggtjänster. Byggande i egen regi blir i vissa fall föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Sådan uttagsbeskattning omfattar då både egenproducerade byggtjänster och förvärvade sådana när de avser egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Samtidigt föreligger avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående moms på material och för ingående moms avseende förvärvade byggtjänster.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 13 B g i sjätte direktivet undantas från beskattning tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a i sjätte direktivet. Av denna artikel framgår att tillhandahållande före första inflyttningen av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på ska beskattas. Detta innebär att försäljningen av nyproducerade byggnader och mark därtill samt obebyggd mark som utgör byggnadstomt beskattas enligt direktivet.

Anslutningsfördraget

EG har i anslutningsfördraget medgett Sverige att även fortsättningsvis få undanta från skatteplikt bl.a. tillhandahållande av nyproducerade byggnader. Bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning vid egen regi har bedömts medföra en motsvarande beskattning av tillhandahållande av nyproducerade byggnader.

Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet beskattas således inte omsättning av nyproducerade byggnader. Beskattning på byggområdet sker endast som tjänsteomsättning,

antingen som entreprenad, egen regi eller fastighetsförvaltande tjänster enligt följande stycke.

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt ovan kan i stället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Med fastighetsförvaltning förstås bl.a. att byggnadsarbeten, underhåll, städning och annan fastighetsskötsel utförs på fastighet. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggnadsverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna för fastighetsförvaltning. Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster. Förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på en egen fastighet som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet och att nedlagda lönekostnader inkl. sociala kostnader under beskattningsåret överstiger 150 000 kr. Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Vid byggnadsverksamhet och fastighetsförvaltning uppkommer frågor om bl.a. följande

- verksamhetens art, dvs. om den kan karaktäriseras som byggnadsverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning,
- vad som förstås med fastighet,
- omfattningen av begreppet byggtjänst,
- skatteplikt för förskott och a conto,
- tidpunkt för slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd,
- om betalningar kan betraktas som utlägg för beställaren och därmed vara undantagna från skatteplikt,
- skatteplikt för skadestånd och viten,
- redovisning vid konkurs,
- skatteplikt för erlagda räntor,
- uttagsbeskattning vid byggnadsverksamhet,
- uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.

Inom byggnadsbranschen finns även anledning att uppmärksamma frågan om en verksamhet ska anses som anställning eller som näringsverksamhet. De aktuella bestämmelserna rörande denna fråga behandlas i avsnitt 8.

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en i Sverige momsregistrerad köpare blir köparen i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna.

Se vidare avsnitt 11.3.1.

19.2 Fastighetsbegreppet

Det fastighetsbegrepp som tillämpas i ML ansluter sig i princip till vad som enligt jordabalken (JB) räknas som fast egendom. Vissa avvikelser förekommer dock. I det följande presenteras först JB:s regler och därefter ML:s regler.

Tredimensionell fastighetsindelning

Den 1 januari 2004 infördes nya regler om så kallad tredimensionell fastighetsindelning. Detta innebär att fastigheter i vissa fall ska kunna avgränsas också i vertikalplanet, dvs. i höjd- och djupled. Syftet är att skapa bättre förutsättningar för sådant fastighetsutnyttjande där olika verksamhetsutövare utnyttjar skilda plan inom en fastighet (s.k. tredimensionellt fastighetsutnyttjande). En fastighet ska alltså i fortsättningen inte behöva omfatta någon mark.

19.2.1 Jordabalken

Fast egendom är jord

Enligt 1 kap. 1 § JB är fast egendom jord. Jorden är indelad i fastigheter. En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastighet hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten. Vad som har tillförts en byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av byggnaden där det finns. Bestämmelserna om vad som är tillbehör till fastigheten återfinns i 2 kap. JB. Sådana tillbehör indelas i följande tre grupper

- fastighetstillbehör (2 kap. 1 § JB),
- byggnadstillbehör (2 kap. 2 § JB),
- industritillbehör (2 kap. 3 § JB).

19.2.2 Fastighetstillbehör

Byggnad/Stängsel

Av 2 kap. 1 § JB framgår att till fastighet hör byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts inom fastigheten för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter och naturlig gödsel. Dessa tillbehör tillhör fastigheten endast i de fall de tillförts fastigheten av fastighetsägaren (jfr 2 kap. 4 § JB).

Vidare framgår av 2 kap. 1 § JB att till fastighet hör även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och icke hör till den fastighet där den finns. Detsamma gäller i fråga om ledning för vilken beviljats ledningsrätt, om vid förrättning enligt ledningsrättslagen (1973:1144) förordnats att rätten ska höra till fastigheten.

Till byggnad hänförs bl.a. murar, broar och bryggor. En husliknande anläggning betraktas som byggnad även när den är belägen under jordytan, exempelvis kiosker och stationsanläggningar vid tunnelbanor.

Stadigvarande bruk

Byggnad räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk. Tillfällig byggnad anses således inte utgöra fastighet.

Provisoriskt uppförda byggnader

EG-domstolen har i målet C-315/00, Maierhofer, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. En upplåtelse av nedmonterbara prefabricerade byggnader, som inte med lätthet kan flyttas, utgör enligt domstolen uthyrning av fastighet. Domstolen framhåller även att det saknar betydelse om byggnaderna ska avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark och om tillhandahållandet omfattar både mark och byggnad eller endast byggnaden. Begreppet tillfällig byggnad får därmed från momssynpunkt en delvis ändrad innebörd. Exempel på tillfälliga byggnader är flyttbara baracker, manskapsbodar och tillfälligt uppförda skjul och kojor. Som framgår av ovanstående avgörande i EG-domstolen är konstruktionen det som är avgörande för om fråga ska anses vara om tillfällig byggnad (”inte med lätthet kan flyttas”).

SRN har i förhandsbesked 2004-06-18 avseende bl.a. en fråga om frivillig skattskyldighet bedömt vissa bostadsmoduler som fastighet i ML:s mening. De tre bostadsmodulerna var

placerade på plint- eller balkgrund. Tiden för att resa dem och att utföra kompletteringsarbeten uppgick till två- till tre veckor. Det krävdes tre personer per modul samt maskinell hjälp. Modulerna var anslutna till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp.

Oljecistern

Det är inte nödvändigt att en byggnad har blivit sammanfogad med marken. Som byggnad räknas således en oljecistern av plåt som inte är fästad vid marken utan som hålls kvar av sin egen tyngd.

Ledning

Till ledning räknas alla slag av yttre ledningar vare sig de är avsedda för elektricitet, gas, vatten eller annat. Ledningar som är dragna i en byggnad hänförs till byggnadstillbehör.

Annan anläggning

Andra slag av anläggningar är t.ex. vissa transportanordningar såsom räls och syllar och i mark anbragta föremål för stadigvarande bruk, samt fotbollsmål, fasta bänkar och lekställningar. Ytterligare exempel på anläggningar är cisterner och källare, i den mån dessa inte räknas som byggnader.

19.2.3 Byggnadstillbehör

Stadigvarande bruk

Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

> ”Till byggnad hör sådan fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.
>
> I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår
>
> 1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,
>
> 2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
>
> 3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
>
> 4. ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,
>
> 5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.”

Skilda fastigheter men en byggnad

Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter, hör ett sådant föremål som nämns ovan till den del av byggnaden där det finns.

Reservdel/ dubblett

Reservdel och dubblett till föremål som avses i 2 kap. 2 § 1 st. eller 2 st. JB hör ej till byggnaden.

Beträffande reservdel och dubblett kan det påpekas att nyckel till fastighet jämte dubblett räknas som tillbehör till fastigheten endast när de har anskaffats av fastighetsägaren.

Typisk inredningsdetalj

Allmänt gäller att ett byggnadstillbehör ska framstå som en så typisk inredningsdetalj, att man kan anta att även en ny ägare eller nyttjare av byggnaden med samma huvudsakliga inriktning av byggnadens användning har bruk för byggnadstillbehöret. Även vad som är ägnat till stadigvarande bruk för en del av en byggnad ska anses utgöra byggnadstillbehör.

Ändamålsgemenskap

Tillbehöret ska vidare ha blivit anbringat i ett sådant samband med byggnaden som svarar mot tillbehörets ändamålsgemenskap med byggnaden. Om varor av denna typ lagras för framtida installation i en byggnad medför detta inte att de får karaktär av byggnadstillbehör.

En exklusiv inredning, som bara är avsedd att tjäna ett mera tillfälligt behov, anses inte som byggnadstillbehör.

Tillfällig bortmontering pga. reparation

Tillbehör som tillfälligt tas bort från en byggnad, exempelvis för reparation, förlorar inte sin egenskap av tillbehör till byggnad.

19.2.4 Industritillbehör

Enligt 2 kap. 3 § JB hör till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet:

> ”utöver vad som följer av 1 och 2 §§ (fastighetsrespektive byggnadstillbehör), maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Sådan egendom hör dock inte till fastigheten, om ägaren har avgett förklaring härom och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten.”

2 kap. 3 § JB är underordnad i förhållande till 2 kap. 1 och 2 §§ JB. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industritillbehör räknas även redskap av skilda slag som både

används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar.

Med industriell verksamhet avses produktion av varor med maskinella hjälpmedel. Något minimikrav beträffande rörelsens storlek och omfattning har inte ställts upp. Hantverk som bedrivs utan maskinell utrustning, reparationsrörelse och laboratorieverksamhet räknas normalt inte till industriell verksamhet. Så länge fastigheten behåller sin karaktär av att vara inrättad för industriell verksamhet kvarstår fastighetens egenskap av industritillbehör utan hinder av att driften har lagts ned.

19.3 ML:s fastighetsbegrepp

Definition

Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML bl.a. fastighet. Vad som förstås med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Av praktiska skäl har i ML gjorts en del avvikelser från JB:s fastighetsbegrepp. Dessa avvikelser innebär både utvidgningar och inskränkningar i förhållande till JB.

Verksamhetstillbehör

Verksamhetstillbehör omfattas också numera av fastighetsbegreppet på samma sätt som andra byggnadstillbehör. Genom undantagsreglerna i 3 kap. 3 § ML är dock beskattningskonsekvenserna vid upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör desamma som tidigare.

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

> ”annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.”

Utvidgning

I 1 kap. 11 § ML görs en utvidgning. Som fastighet anses även byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggning som för stadigvarande bruk har anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Detta gäller även för byggnadstillbehör. Även byggnadstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare anses således som fastighet i ML i motsats till JB. Jfr avsnitt 19.2.2.

Inskränkning

Industritillbehör utgör annan vara än fastighet enligt ML. Detta är således en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § 1 p. ML).

Sammanfattning fastighets-begreppet

Enligt Skatteverkets uppfattning kan följande sammanfattning göras av vad som omfattas av fastighetsbegreppet enligt ML:

a. jord,

b. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter,

c. fast inredning och annat varmed byggnad försetts, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel,

d. annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

I enlighet härmed räknas i bostad som fastighet även badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling.

Utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande av sådant slag som normalt installeras i bostadsbyggnad räknas som fastighet även om utrustningen tillförts annan byggnad.

Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför allmänna byggnadstillbehör, medan däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör verksamhetstillbehör. Av samma skäl räknas VVS-installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som allmänna byggnadstillbehör.

I bilaga 18 anger Skatteverket exempel på vad som utgör byggnads- och verksamhetstillbehör (dvs. fastighet även enligt ML). En översikt över fastighetsbegreppet enligt JB, IL och ML återfinns i bilaga 19.

19.4 Definition av vissa begrepp

Byggtjänst

Numera är endast tjänster vars omsättning undantas från skatteplikt uppräknade i ML. Detta medför att det inte längre finns någon definition i ML av begreppet byggtjänster. Med

s.k. byggtjänst bör i princip förstås arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som byggtjänst anses därmed tjänst som avser t.ex.

1. projektering, ritning och konstruktion av fastighet,

2. mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,

3. byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt ML, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring.

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller däremot inte in under definitionen.

Till skattskyldiga som utför byggtjänster bör således räknas såväl byggnadsföretag, anläggningsföretag som bygghantverksföretag.

Uttag av tjänster avseende fastighet som inte är tillgång i verksamheten bedöms enligt reglerna i 2 kap. 5 § 1 p. ML.

Egen regi och utåtriktad verksamhet

Uttagsbeskattning vid egenregiarbeten inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att det ska ske enligt reglerna för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (entreprenader) och tjänster på egna fastigheter (egenregi). Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, sker inte någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Uttagsbeskattning kan dock i detta fall aktualiseras enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML avseende fastighetsförvaltning även om tjänsterna är hänförliga till uppförande av fastighet för avyttring.

Byggnadsrörelse

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet. Yrkesmässig byggnadsverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse. Bedömningen ska göras utifrån IL:s regler och med en EG-konform tolkning. Se om begreppet byggnadsrörelse i Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8. Någon ändring mot tidigare av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet har dock inte varit avsikten (se prop. 1993/94:99 s. 145).

Före ikraftträdandet av den nuvarande ML krävdes att mer än 5 % av företagets byggnadstjänster skulle vara utåtriktade, dvs.

riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggnadsverksamhet. Skatteverket anser att även ML uppställer krav på att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Byggföretag som har en ringa utåtriktad byggverksamhet bör följaktligen fortfarande anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (entreprenad) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför skattskyldighet enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående moms medför detta att sådan föreligger för den utåtriktade verksamheten (entreprenad) medan däremot att för förvärv till fastighetsförvaltningen föreligger i princip inte avdragsrätt. Företaget bedriver s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet (se avsnitt 15.4).

19.5 Byggnads- och anläggningsentreprenad

Byggnads- och anläggnings-entreprenad

Med byggnads- och anläggningsentreprenad menas utförandet av byggtjänster etc. på annans fastighet, dvs. åt någon utomstående. Detta innebär att en entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. En byggnads- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen som bas. De senast publicerade avtalsvillkoren är Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader (AB 04).

AB 04 träder inte i kraft någon speciell dag, utan de gäller först då två parter avtalat om att de ska tillämpas. Under en övergångsperiod kommer därför såväl AB 92 som AB 04 att användas.

Utomstående

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande.

Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlitande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Om uppdraget (avtalet) mera har karaktär av förmedling av tjänster, kan det inte anses vara fråga om yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggnadsmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska som byggnads- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnadsarbeten liksom egentliga reparations- eller underhållsarbeten av fastighet. Detta gäller oberoende av kostnaderna för i entreprenaden ingående egentligt byggmaterial, byggelement och andra varor och oavsett om den skattskyldiges åtagande är att anse som totalentreprenad eller delentreprenad.

19.5.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst

Enligt grundregeln i 7 kap. 2 § ML utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen exkl. moms. Ersättningen bestäms på grundval av avtalet mellan säljare och köpare.

Fördelning av ersättning

KR i Göteborg har i dom 2003-01-08, mål nr 2811-2000, bedömt följande omständigheter. Ett byggbolag träffade entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samband härmed överlät bolaget marken till föreningen. Det pris bolaget erhöll för mark översteg vida det pris bolaget samma dag erlagt för marken. Samtidigt understeg entreprenadpriset den kostnad bolaget hade för entreprenaden. SKM godtog inte att marken stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr samtidigt som en betydande förlust uppkom på entreprenaden. KR fann att endast den del av ersättningen som belöpte på marken kunde undantas vid bestämmande av underlaget för utgående moms på entreprenaden.

Utlägg

Vissa utlägg åt beställaren, dvs. kostnader som ligger vid sidan av entreprenadåtagandet, ska brytas ut och inte räknas med i entreprenörens beskattningsunderlag.

Det ska vara fråga om faktiska utlägg i ML:s mening för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste således föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. Själva betalningsförpliktelsen ska vara riktad mot beställaren, dvs. faktura eller motsvarande ska vara utställd på beställaren. Kopia av fakturor ska bifogas den faktura entreprenören utställer.

Som exempel på sådana utlägg som utgör faktiska utlägg och därmed inte behöver tas med i entreprenörens beskattningsunderlag kan nämnas

- markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring.

Härutöver kan följande exempel nämnas.

Kommuns uttagande av gatukostnadsersättning bör inte anses utgöra ersättning för något skattepliktigt tillhandahållande av tjänst (jfr RSV:s skrivelser 1991-06-17, dnr D29-1644-90 och 1991-06-19, dnr 6604-91/D29).

Kommunen debiterar moms på anslutningsavgifter. I det fall en entreprenör gör ett utlägg för beställaren avseende anslutningsavgift ingår momsen som del i utlägget och entreprenören har då inte avdragsrätt för ingående moms avseende utlägget.

Räntor och kreditivkostnader får anses som utlägg endast om beställaren står som låntagare. Räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden ska dock ingå i beskattningsunderlaget.

19.5.1.1 Skadestånd och vite

Om en entreprenör erhåller ersättning för helt eller delvis inte fullgjord prestation eller för uteblivet arbete, dvs. ersättning av skadeståndskaraktär, medför sådan ersättning normalt inte skattskyldighet. En förutsättning härför är dock att en sådan ersättning debiteras särskilt. Detta torde gälla oavsett om sådant skadestånd är avtalat eller ej.

I fråga om andra skadestånd och viten inom byggnadsindustrin kan man skilja på å ena sidan sådana som går från säljare/entreprenör till köpare/beställare och å andra sidan sådana som går från köpare/beställare till säljare/entreprenör. Skadestånd och viten från entreprenör/säljare utgår ofta genom

prisnedsättningar, medan skadestånd och viten från köpare/beställare ofta sker i form av pristillägg.

Från entreprenör till beställare

Enligt 5 kap. 3 § AB 04 ska entreprenören om han överskrider kontraktstiden utge vite enligt kontraktet. Ett sådant vite brukar räknas av från entreprenadsumman.

Rättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked (RSV Im 1973:28) att kontraktsbestämmelsen enligt 5 kap. 1 § AB 72, som då gällde, fick anses utgöra en metod för prisangivelse, där det slutliga priset fastställdes i förhållande till tidpunkten för den kontrakterade entreprenadens färdigställande. På grund härav förklarade nämnden att prisnedsättningen skulle – oavsett om den benämndes vite (skadestånd) – beaktas vid bestämmande av det beskattningsunderlag för vilket moms skulle utgå. Moms skulle därför inte utgå å vitesbeloppet, varför vitet skulle avräknas från beskattningsunderlaget.

Från beställare till entreprenör

Enligt 5 kap. 4 § AB 04 har entreprenören rätt till s.k. förlängningsersättning för skada som han åsamkas till följd av vissa angivna hinder. Förlängningsersättning torde utgöra en skattepliktig omsättning och bör därför inräknas i beskattningsunderlaget.

Vite vid leveransförsening

I ett förhandsbesked (RSV Im 1973:30) prövade rättsnämnden frågan om vite som utgått vid leveransförsening fick avräknas från beskattningsunderlaget. I detta fall, som avsåg köp av komplett tillverkning, leverans och montage av travers, skulle vite utgå enligt orderbekräftelse med viss procent per påbörjad vecka. Nämnden fann att underlaget skulle beräknas utan avdrag för vad som erlagts i form av vite vid försenad leverans.

Fel eller brist

Nedsättning av entreprenadsumma på grund av fel eller brist ska avräknas från beskattningsunderlaget.

19.5.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Erhålls dessförinnan ett förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skatt skyldigheten när förskottet inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion.

KR i Göteborg har i dom 2003-04-07, mål nr 1743-2002, ansett att en entreprenad ska ses som ett tillhandahållande av

en tjänst i sin helhet. Detta innebar att beställaren medgavs avdragsrätt för leverans av material för arbetets utförande först i och med att faktura mottagits och betalning erlagts (13 kap. 20 § ML). Parterna hade avtalat om att entreprenören skulle fakturera materialleverans och byggtjänster var för sig.

Slutbesiktning eller motsvarande

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt standardvillkoren inom byggbranschen AB 92 eller AB 04. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, dvs. godkännandet av entreprenaden medför bl.a. följande rättsverkningar: entreprenaden avlämnas till beställaren, garantitiden börjar löpa, entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Enligt 7 kap. 12 § AB 04 har parterna möjlighet att avtala om att avlämnandet ska genomföras på annat sätt än genom slutbesiktning. En entreprenad anses då godkänd och överlämnad när förutsättningarna för godkännande enligt avtalet är uppfyllda.

Detta är en ändring jämfört med motsvarande reglering i AB 92.

Skattskyldigheten vid entreprenadarbeten inträder således dels vid tidpunkten för mottagandet av en förskotts- eller a contobetalning, dels vid slutbesiktning eller motsvarande.

Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning. Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad. I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören kan slutbesiktning dock ha underlåtits. En med slutbesiktning liknande besiktning eller inflyttning kan i sådana fall jämställas med slutbesiktning.

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller:

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggnadsentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. I sådant fall får tillhandahållandet normalt anses ha skett vid tidpunkten för slutbesiktningen eller vad som avtalats på annat sätt enligt 7 kap. 12 § AB 04. Om sådan besiktning eller avlämnande på annat sätt inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

I samband med större byggnadsentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (s.k. etappbygge). I sådana fall bör tillhandahållande kunna anses ha skett i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen.

Redovisningsskyldighetens inträde för förskott och a conton

Enligt 13 kap. 14 § ML särbehandlas byggnads- och anläggningsentreprenad så att redovisningen av moms på förskott och a conton får anstå enligt följande:

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter det att slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för leverans av vara som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om slutfaktura utfärdas innan de två månaderna gått till ända gäller inte dessa regler. Redovisningen ska då omfatta även den moms som belöper på förskotten.

När byggtjänsterna omsätts av en utländsk företagare blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna. Någon möjlighet föreligger då inte för förvärvaren med att vänta med redovisning av momsen enligt 13 kap. 14 § ML. Detta beroende på att den svenske förvärvaren av tjänsterna inte tillhandahållit byggtjänsterna.

I det fall den skattskyldige väljer att på förskotts- eller a contofaktura debitera utgående moms ska denna redovisas enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML, dvs. den period då a conto-betalningen tagits emot. A conto-fakturan är en begäran om betalning innan tillhandahållandet skett. Skattskyldighet inträder först när betalning tagits emot. Då redovisningsskyldighet inte kan föreligga innan skattskyldighet uppkommit medför utfärdandet av den momsbärande a contofakturan inte redovisningsskyldighet.

Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML.

Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd

KR i Göteborg har i dom 1998-07-02, mål nr 2525-2526-1995, bedömt följande omständigheter. En byggnation, som avsåg uppförande av ca 105 lägenheter och en gruppbostad, uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter

varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade. KR fann att det förhållandet att beställaren tagit byggnaderna i anspråk var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd och att redovisningsskyldighet därmed inträtt successivt för respektive färdigställd byggnadsetapp.

KR i Göteborg har i dom 2001-06-07, mål nr 2356-1999, bedömt följande omständigheter. Ett byggföretag hade på uppdrag av ett dotterbolag uppfört en byggnad bestående av två plan. Etapp 1, som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan, färdigställdes under 1993 och fakturerades med momsdebitering. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgästanpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. LR i Göteborg ansåg att redovisningsskyldighet för utgående moms på erhållna förskott inträtt i och med att arbetet på etapp 2 av byggnaden hade avstannat. KR instämde i LR:s bedömning.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighetens inträde

I RÅ 1999 ref. 31 har prövats när redovisningsskyldighet för skatt på a conto-fakturor inträder för ett byggföretag vid beställarens konkurs och arbetena därmed avbryts. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 5 a § 4 st. GML (motsvarande 13 kap. 10 § 1 st. ML) inte var tillämplig eftersom det var beställaren som försatts i konkurs och inte entreprenören. Redovisningsskyldigheten behövde därmed inte fullgöras förrän inom två månader från det att arbetena avbrutits, dvs. den med slutbesiktning jämförliga händelsen.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighet

Om entreprenören inte löpande debiterat moms på förskotts- och a conto-fakturorna och beställaren går i konkurs blir entreprenören likväl redovisningsskyldig för den moms som belöper på faktiskt erhållna betalningar. Förskotten och a contona anses i sådana fall innehålla moms. Se vidare avsnitt 41.

Konkurs och överlåtelse

Om en skattskyldig försätts i konkurs eller överlåter sin verksamhet inträder redovisningsskyldighet vid konkursen respektive vid överlåtelsen. Bestämmelserna om konkurs behandlas i avsnitt 41 och reglerna avseende överlåtelse av entreprenad nedan.

Byte av beställare

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 04 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet såvitt avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska

gottskrivas entreprenören. Entreprenören kan även ha rätt till skadestånd för den skada han lidit på grund av hävningen.

Om entreprenaden hävs får redovisningsskyldigheten för förskott och a conton anses inträda senast två månader från det entreprenaden hävts.

Överlåtelse av entreprenad genom överlåtelse av verksamhet resp. enstaka entreprenad

RSV har i en skrivelse 1992-09-30, dnr 14404-92/212, angående överlåtelse av entreprenadverksamhet bl.a. uttalat följande:

> ”En skattskyldig som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad är ... redovisningsskyldig för betalning i förskott eller a conto senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.
>
> 2.2 Överlåtelse av verksamhet
>
> Vid verksamhetsöverlåtelse gäller således ... att överlåtelse av verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten varför säljaren i samband med överlåtelsen ska upprätta bokslut. Vidare anges att skatt på vid tidpunkten för överlåtelsen obetalda fakturor för vilka redovisningsskyldighet tidigare inte inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.
>
> Att säljaren ska upprätta bokslut i samband med överlåtelsen innebär att avräkning dessförinnan måste göras på samtliga pågående ej slutfakturerade entreprenader. Då entreprenaderna således avslutas för entreprenörens vidkommande bör denne upprätta slutavräkning lämpligen i form av slutfaktura på respektive beställare. En sådan faktura bör då innehålla sammanlagda värdet på nedlagda arbeten på vilket belopp mervärdesskatt ska beräknas. Entreprenören får genom överlåtelsen till annan entreprenör, efter godkännande av beställaren, anses ha fullföljt sitt åtagande gentemot beställaren. Någon ytterligare leverans kommer inte att ske. Entreprenören får även anses ha en redovisningsskyldighet gentemot beställaren som visar hur mycket som är upparbetat utav erhållna förskott. Att eventuella krav som framkommer i en sådan slutavräkning kan komma att regleras mellan entreprenörerna föranleder inte någon annan bedömning. För erhållna a conto-betalningar och förskott ska mervärdesskatten beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldigheten för dessa inträdde. På

eventuella tillkommande krav beräknas skatten efter den skattesats som gäller vid faktureringstillfället.

Redovisningsskyldigheten inträder i samband med entreprenörens slutfakturering. I normalfallet blir detta aktuellt för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

2.3 Överlåtelse av enstaka entreprenad

Tillvägagångssättet blir i allmänhet detsamma vid överlåtelse av en enstaka entreprenad. Något bokslut behöver naturligtvis inte upprättas i samband härmed, men en vinstavräkning ska i normalfallet göras av den avyttrade entreprenaden. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten blir i dessa fall inte annorlunda än vad som redovisats i föregående avsnitt.

Antag att förutsättningarna är följande.

Entreprenör B inträder i entreprenör A:s ställe och godkänns av beställaren som därmed medger att B fortsätter As resterande del av entreprenaden på i övrigt lika villkor som A. Ett nytt entreprenadavtal kan i och med detta anses ha ingåtts mellan B och beställaren. A har levererat vad denne ska och är löst från kontraktet i och med att B träder in och godkänns av beställaren.

Av RSV:s rekommendationer gällande värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse m.m. (RSV Dt 1991:25) framgår bl.a. följande under avsnitt 6.

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtagande föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra, utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående.

A är redovisningsskyldig för den skatt som belöper på vad som är upparbetat vid överlåtelsetillfället. A ska då i enlighet med 16 § GML [numera 11 kap. 1 § ML] lämpligen ställa ut en mervärdesskattebärande faktura på beställaren, då åtagandet är avslutat för As vidkommande.

B blir redovisningsskyldig för sin del av entreprenaden enligt de regler som gäller för byggföretag i allmänhet.

I vissa fall kan förekomma att ersättning utgår för övertagande av en pågående entreprenad. Till den del Bs eventuella ersättning till A avser övertagande av fordran gentemot beställaren föreligger ingen mervärdesskattepliktig omsättning. Någon mervärdesskatt ska då inte tas ut med anledning härav. Om B däremot av A övertar annan vara eller tjänst som är skattepliktig blir denna del av överlåtelsen skattepliktig enligt vanliga regler. Fråga kan dock vara om sådan överlåtelse för vilken undantag från skatteplikt föreligger i enlighet med 8 § 18 GML [numera 3 kap. 25 § ML]."

Slutredovisning av en entreprenad

När det gäller slutredovisning av en entreprenad (andra belopp än förskott och a conton) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § ML.

God redovisningssed

Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Det innebär, vad avser byggbranschen, i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 04 en regel som säger att dylika arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering. Vidare hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8.2 vad avser resultatavräkning och god redovisningssed.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978 men bokfördes först i nästföljande månad. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

Huvuddel eller etapp

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 04. Begreppet etapp är mer formlöst än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

KR i Jönköping har i dom 2002-01-14, mål nr 3744–3745-1999, i mål om skattetillägg funnit, att en entreprenad, som avsåg uppförande av tre broar, utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som var hänförliga till de två broar som kunde tas i bruk efter slutbesiktningen inföll redovisningsskyldigheten senast två månader från slutbesiktningen.

LR i Mariestad har 2001-09-26, mål nr 1879–1880-00, avgjort två mål avseende markarbeten. I det ena målet hade företaget i fråga åtagit sig att dels färdigställa en markyta för byggnation, dels efter det att byggnaden uppförts av en annan entreprenör, anlägga parkeringsplatser samt planteringar. I det andra målet hade företaget åtagit sig att anlägga vatten- och avloppsledningar åt en kommun. Efter det att ledningarna hade tagits i bruk av kommunen i september 1998 återstod arbeten med anläggning av gräsmatta samt asfaltering. På grund av väderförhållanden utfördes dessa arbeten inte förrän våren 1999. LR bedömde att båda projekten fick anses bestå av två avskiljbara etapper.

Se även ovan refererade domar från KR i Göteborg avseende slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd.

Indexreglering

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar utgör en del av entreprenaden och ska således ingå i beskattningsunderlaget. Ibland utgår index som a conto-belopp, men vanligtvis som en del i slutfakturan. Indexets karaktär styr om det ska beskattas enligt a conto-reglerna eller enligt reglerna för slutfaktura.

Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus

Ändrings- och tilläggsarbeten som har en direkt koppling till entreprenaden samt bonusbelopp (som erhålls för exempelvis gott utfört arbete) anses utgöra del av entreprenaden och redovisas som del av denna. Om ändrings- och tilläggsarbeten

inte anses vara en del av entreprenaden ska moms, som belöper på dessa arbeten, redovisas såsom för ett särskilt åtagande.

Ändrings- och tilläggsarbeten regleras i 2 kap. 3–8 §§ AB 04.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis gäller att förskott och a conto beskattas senast två månader efter godkänd slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om moms inte debiterats löpande. Om beställaren går i konkurs ska moms ändå redovisas på faktiskt uppburna betalningar. I de fall moms debiterats i förskotts- och a conto-fakturorna redovisas den enligt de allmänna bestämmelserna i ML. För resterande oreglerad del av entreprenader/byggtjänster gäller de allmänna bestämmelserna i ML. Skattskyldigheten inträder för denna del i allmänhet när prestationen är avslutad och godkänd. Slutfakturering och därmed redovisningsskyldighet ska ske enligt god redovisningssed. God redovisningssed i byggbranschen är att i nära anslutning till slutbesiktning utsända slutfakturan. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 04 en preskriptionstid om att fakturering måste göras inom sex månader från slutbesiktning. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

19.6 Byggnadsverksamhet i egen regi

Med egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggnadsverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Egenregiarbeten omfattar även exempelvis underhålls-, reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, dvs. uttag av byggtjänster och byggnadsvaror. Vid egenregiarbeten finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggnadsarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggnadsarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.

Egen regi eller entreprenad

Det förekommer att en byggnation startar upp som egenregiproduktion för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt bl.a. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrätts-

förening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel mellan byggföretaget och föreningen.

Följande tidsaxel kan illustrera en sådan problemställning.

Start byggnation	Överlåtelse fastighet	Byggnation klar

---------->

Egen regi Entreprenad

Detta förhållande regleras inte i lagtexten. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller:

Det är vanligt att ett byggnadsföretag som bedriver nyproduktion för avsalu försäljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggnadsarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet skattskyldighet för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet ska bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje del för sig. Skatteverket anser därför att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egenregi under förutsättning att byggnationen i allt väsentligt framstått som egenregiproduktion. Det innebär att hela produktionen under dessa förhållanden får beskattas enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML. Reglerna om beskattningsunderlagets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir därmed tillämpliga.

Helhetsbedömning

En helhetsbedömning får således ske för att avgöra om byggnationen i allt väsentligt framstått som en egenregiproduktion dvs. hur stor del av den som skett före respektive efter överlåtelsen av fastigheten.

Byggnadsföretaget får dock avskatta varje del för sig enligt de olika beskattningsreglerna. Det måste i sådana fall finnas ett fullgott underlag för hur momsen beräknats och hur den redovisats för de båda delarna.

KR i Stockholm har 2002-03-05, mål nr 4885-2000, bedömt att arbete som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad

ska beskattas enligt reglerna för entreprenadverksamhet då endast en liten del av arbetet utförts i egen regi. Av projektets totala kostnader var endast en mindre del hänförliga till tiden före entreprenadkontraktens upprättande och de arbeten som hade utförts vid den tidpunkten var av begränsad omfattning. För att avgöra om en byggnation skett i egen regi eller på entreprenad måste en helhetsbedömning göras av omständigheterna i det aktuella fallet. Relevanta omständigheter är såväl tidsaspekten som kostnadsaspekten samt även vilka arbeten som faktiskt utförts före respektive efter det att entreprenadavtalen slöts. Det förhållandet att byggföretaget innehaft fastigheten en lång tid innan entreprenadavtal slutits saknade relevans.

Ombyggnad och försäljning av bostadsrätt

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111, uttalat att skattskyldighet för moms inte föreligger för en verksamhet som innebär att oinredda vindar förvärvas i form av bostadsrätter som sedan, efter ombyggnad till lägenheter, försäljs. Anledningen är att det inte uppkommer någon skattepliktig omsättning i en sådan verksamhet. Skatteverkets bedömning grundar sig på förutsättningen att byggföretaget kan förvärva bostadsrätterna innan byggnadsarbetena påbörjas och att det föreligger en rättsligt giltig upplåtelse av dessa till byggföretaget. Någon avdragsrätt föreligger då inte för förvärv av varor och tjänster till denna verksamhet.

19.6.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning vid egen regi enligt 2 kap. 7 § ML kommer i fråga när den som tillhandahåller byggtjänster åt andra i sin verksamhet utför sådana tjänster på egna fastigheter. Reglerna är olika för fastigheter som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

Enligt artikel 6.3 i sjätte direktivet får en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag behandlas som tillhandahållande av tjänst mot vederlag om moms på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig. Uttagsbeskattning ska enligt direktivet således inte ske när den skattskyldige skulle ha full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från annan skattskyldig. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § 3 st. ML om att uttagsbeskattning inte ska ske till den del tjänsterna hänför sig till en fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet har därför ansetts gälla både fastigheter som

utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

De tjänster som omfattas av uttagsbeskattning är av följande slag

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt
- ritning, projektering, konstruktioner eller jämförliga tjänster.

Uttagsbeskattning ska göras både i samband med ny-, till- eller ombyggnad av egna fastigheter och i samband med reparation och underhåll.

Fastighet som utgör lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 1 st. ML

Fastigheter i byggnadsrörelse utgör i regel lagertillgångar, eftersom presumtionen är att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter som ett led i rörelsen. Detta gäller oavsett i vilken företagsform rörelsen bedrivs. Undantagna är fastigheter som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En privatbostadsfastighet utgör inte tillgång i en byggnadsrörelse. Se vidare 27 kap. 4–5 §§ IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML avser såväl egna som upphandlade tjänster. Till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Avdragsrätt föreligger för den ingående moms som erlagts för upphandlade tjänster.

Exempel

En förvaltningsfastighet (hyresfastighet) i en byggnadsrörelse omfattas till en del av frivillig skattskyldighet för lokalupplåtelse. Detta medför att uttagsbeskattning endast ska ske för byggtjänster till den del sådana utförs på de lokaler som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om uttagsbeskattning ska ske omfattar den såväl egna som upphandlade tjänster.

Fastighet som inte är lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 3 st. ML

Fastighet som inte utgör lagertillgång är fastighet som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Se vidare 27 kap. 5 § IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 3 st. ML omfattar endast de egna tjänster som byggföretaget tillför fastighet som är en tillgång i verksamheten. Även i detta fall gäller att till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte. Tillförs sådana tjänster fastigheten bedöms avdragsrätten för den ingående momsen för dessa enligt allmänna bestämmelser.

Exempel

I en byggnadsrörelse utförs egna byggtjänster på en fastighet som används till kontor i verksamheten. Viss upphandling sker också av byggtjänster till fastigheten. Då fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet ska de egna byggtjänsterna som tillförs fastigheten inte uttagsbeskattas. För de upphandlade tjänsterna föreligger avdragsrätt.

Se även exempel i avsnitt 19.8.

Visningshus

När byggföretag i egen regi uppför villabyggnader sker detta normalt för försäljning av byggnaderna. Efter färdigställandet och under tiden fram till försäljning visas huset för intresserade köpare. En sådan byggnad utgör inte ett s.k. visningshus i den betydelse som behandlas nedan.

Med s.k. visningshus avses sådan byggnad som inte uppförs för att säljas utan för att användas som visningsobjekt i marknadsföringssyfte för verksamheten. Att förhållandena är sådana får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. RR har i avgörandena RÅ 2003 ref. 100 I och II uttalat att rätt till avdrag för ingående moms kan föreligga även för byggnad med karaktär av en bostad. Se vidare avsnitt 15.2.10.2. Om en sådan byggnad endast används för visningsändamål och såsom kontor, dvs. enbart för verksamheten och inget boende förekommer, bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt. Detta innebär då också att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML inte ska ske. Vid ändrad användning eller försäljning av visningshuset kan jämkningsreglerna enligt 8 a kap. ML bli tillämpliga.

Fastighetsförvaltning med egen personal

Det är vanligt att en yrkesmässig byggnadsverksamhet och egenregiarbeten kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML.

2 kap. 7 och 8 §§ ML kan med avseende på byggnads- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra då fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Beträffande uttagsbeskattning för fastighetsförvaltning, se avsnitt 19.7.

19.6.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion

Allmänt

Vid uttag gäller i allmänhet att underlaget för beskattning utgörs av inköps- eller självkostnadspriset. Vid uttag av tjänst som avser fastighet utgörs beskattningsunderlaget av beloppet avseende nedanstående komponenter enligt särregeln i 7 kap. 5 § ML

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna,
- värdet av den skattskyldiges personliga arbete.

På detta underlag ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående momsen på köp av material, underentreprenader etc. är avdragsgill.

19.6.2.1 Nedlagda kostnader

Definition

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till en viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av en viss fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, utan som måste fördelas efter en viss schablon på olika förekommande projekt.

Direkta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader

- kostnader som avser såväl byggnadsmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,

– löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
– socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
– arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
– mätningskostnader,
– anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet, maskinhyror till utomstående,
– kostnader för lejda transporter,
– kostnader för underentreprenader.

Indirekta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning är följande exempel på indirekta kostnader

– löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration, socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,
– byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
– kostnader för egna transporter,
– kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,
– verktygskostnader,
– räntekostnader,
– försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

Kostnader som inte ska inräknas

Vissa kostnader ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för

– markanskaffning,
– tomträttsavgäld,
– inteckningskostnad,
– ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande,
– fastighetsbildningskostnader,
– lagfartskostnader.

Projektorienterad redovisning

Bestämmelserna om att beskattningsunderlaget bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att redovisningen måste vara projektorienterad, dvs. bokföringen är så ordnad att beskattningsunderlaget kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt hänvisas till Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8.2.

Fördelning av direkta kostnader

De direkta kostnaderna kan normalt fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om så inte är fallet får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

Fördelning av indirekta kostnader

De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader vid bestämmande av beskattningsunderlaget.

Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader nästföregående beskattningsår. Denna relation – uttryckt i procent – bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.

Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten ligga i intervallet 5–7 %. Detta grundas på uppgifter från byggentreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar, RSV Dt 1983:2. De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

19.6.2.2 Räntor

Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a conto-betalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning.

Motsvarande bör gälla även vid byggnation i egen regi. Skattskyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt ska då inte ingå i beskattningsvärdet för därefter uttagna tjänster (se prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

Ränta på eget kapital uttagsbeskattas

Däremot ska skälig ränta på det egna (ej lånade) kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager räknas in i beskattningsunderlaget. I 7 kap. 5 § ML har detta beräkningssätt uttryckts som beräknad ränta.

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital hänförligt till maskinen redan i de indirekta kostnaderna och något ytterligare påslag för ränta hänförligt till maskinen ska inte ske. Företag som däremot inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m.

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller följande beträffande ränteberäkning:

I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital ej kan beräknas utan större svårigheter bör – med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten – räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

19.6.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader

Eget arbete

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna.

Beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet som enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. Värdet av eget arbete är ingen kostnad i företaget men utgör en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad och ska därför inte ingå i ränteberäkningen.

Fördelning av indirekta kostnader

Utredning bör göras hur stor del av de nedlagda kostnaderna som belöper på kostnader som inte ska medräknas i beskattningsunderlaget (jfr utgifter enligt grupp 1 nedan vilka normalt är att hänföra till utlägg vid entreprenadarbeten) och sådana kostnader som ska uttagsbeskattas. De indirekta kostnaderna är ofta i sin helhet hänförliga till grupp 2.

Sammanställningen nedan utgör exempel på kostnadsfördelning i byggnadsverksamhet som utförs i egen regi.

Kostnadsslag
Grupp 1
Markanskaffning
Fastighetsbildning
Tomträttsavgäld
Inteckning
Ränta på byggnadskreditiv och motsv.
Evakuering
Gatukostnadsbidrag
Anslutningsavgifter
Grupp 2
Projektering
Yttre markarbeten
Yttre ledningar för va, el och tele
Andel i indirekta kostnader
Husschakt
Husbyggnad
Installationer i byggnader
Målning
Sådd och plantering av tomtmark
Grupp 3
Utrustning, inredning o.d. som enligt ML inte räknas som fastighetstillbehör

19.6.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi

Skattskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten inträder i princip skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Detta betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i, när målarfärgen appliceras på väggen osv. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion (1 kap. 3 § ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

Skatteverket anser att vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggnadsverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

Ny-, till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Momsredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomsttaxeringsreglerna. Dominerar reparationsandelen ska således redovisning av moms ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten nedlagts.

Gränsdragningen mellan reparation/underhåll eller ombyggnad är oftast svår. Det är dock karaktären av de utförda arbetena som är avgörande.

Kunna tas i bruk

Vad som ska förstås med att en fastighet har ”kunnat tas i bruk” har inte närmare definierats. Följande tillämpning bör gälla enligt Skatteverkets mening.

Om ett småhus eller en annan byggnad ska färdigställas enligt en kommande köpares önskemål kan redovisningsskyldigheten anstå till dess färdigställandet har skett, under förutsättning att de återstående kostnaderna inte är obetydliga.

Om ändamålet med uppförandet är att sälja ett ”skalfärdigt hus” där köparen sedan färdigställer detta får inte redovisningsskyldigheten skjutas upp i avvaktan på färdigställandet.

I övrigt torde en fastighet kunna tas i bruk då den är klar för inflyttning eller klar för sitt ändamål. Om vissa delar kvarstår, t.ex. yttre arbeten som trädgårdsarbeten och gångbanor, ska fastigheten ändå anses ha tagits i bruk.

Som tumregel för uttrycket ”kunnat tas i bruk” kan en färdigställande- respektive inflyttningsgrad om 75–80 % användas.

Etapp

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i prop. 1978/79:33 s. 139 uttalat följande:

> ”Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställts i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten ska inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för uppburna förskott och a conto-likvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper.”

Uttagsbeskattning bör grunda sig på av byggföretaget upprättad projektredovisning. Om projektredovisning saknas måste annan tillförlitlig sammanställning finnas. Kan uttagsbeskattningen inte beräknas tillförlitligt utifrån bokföring eller övriga sammanställningar kan den i stället fastställas efter skälig grund.

Konkurs

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare hade inträtt. Se vidare avsnitt 18.

Angående försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten, se avsnitt 19.6.

19.6.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi

Särskild handling över gjorda uttag

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående moms för en köpare av en fastighet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en handling av säljaren. Enligt 8 kap. 19 § 1 st. ML ska ett byggföretag som säljer en fastighet, som utgör en lagertillgång i byggnadsverksamheten och som inte har tagits i bruk av säljaren, utfärda en handling vid försäljningen. Handlingen ska utfärdas endast om köparen begär det. Av handlingen ska framgå den utgående moms som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda

skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten (8 kap. 19 § 2 st. ML).

För att skatten ska vara avdragsgill, enligt 8 kap. ML, eller medföra rätt till återbetalning, enligt 10 kap. ML, för köparen krävs givetvis att fastigheten används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

19.6.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi

När en fastighet som ingått i byggnadsrörelsen föranlett uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML får enligt 8 kap. 4 § 6 p. ML avdrag göras hos byggnadsföretaget om fastigheten senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet. På detta sätt möjliggörs även för en fastighetsägare som uttagsbeskattats för byggkostnad att få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i t.ex. skattepliktig uthyrning.

19.6.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll

Ackordskontroll

Fackförbundens ackordskontroll är normalt tjänster tillhandahållna förbundens medlemmar. Arbetsgivaren utbetalar ersättning (mätnings- och granskningsavgifter) för den anställdes räkning och gör sedan ett avdrag på lönen. Det förhållandet att arbetsgivaren åtar sig att betala avgifterna medför inte att tjänsterna utgör en anskaffning i verksamheten. Arbetsgivaren har därför normalt inte avdragsrätt för den moms som belöper på avgifterna, då det är den anställdes kostnad och inte arbetsgivarens.

19.7 Fastighetsförvaltning

Fastighetsförvaltning kan innefatta en mängd olika tjänster och prestationer. Det kan vara fråga om tekniska tjänster exempelvis byte, underhåll och mindre reparationer, men också kamerala uppdrag t.ex. administration av hyresuppbörden. Även fastighetsskötsel i form av städning och renhållning är fastighetsförvaltande arbetsuppgifter. Omsättning av samtliga dessa tjänster omfattas av skatteplikt enligt ML.

Nämnda fastighetsförvaltningstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal. Det är inte ovanligt att större fastighetsägare som kreditinstitut, kommuner och byggföretag sköter hela sin fastighetsförvaltning med egen personal, s.k. egen regi.

En fastighetsägare som handlar upp olika tjänster till sin fastighetsförvaltning får betala moms på de upphandlade tjänsterna. Momsen är inte avdragsgill hos fastighetsägaren om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. För den som äger och förvaltar t.ex. bostadsfastigheter eller fastigheter som hyrs ut till hyresgäst som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet finns inte förutsättningar för frivillig skattskyldighet och momsen på de upphandlade tjänsterna blir därför en kostnad i fastighetsägarens verksamhet.

RR har i RÅ 1994 not. 302 fastslagit att redan innehavet av en näringsfastighet konstituerar yrkesmässig verksamhet och följaktligen skattskyldighet för uttag. Fråga var om en stiftelse som bedrev en verksamhet som i sig inte utgjorde näringsverksamhet.

Konkurrens-neutralitet

I det fall tjänsterna utförs med egen personal skulle – i avsaknad av särskilda regler – någon kostnad för moms för arbetskostnaderna inte uppkomma. För att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi har man därför infört regler om uttagsbeskattning i vissa fall när tjänsterna utförs i egen regi.

Komplementärs fastighetsförvaltningstjänster

RR har i dom 2005-02-17, mål nr 7395-03, fastställt ett förhandsbesked om en komplementärs fastighetsförvaltningstjänster. SRN hade funnit att en komplementärs kamerala förvaltning och fastighetsförvaltning, för kommanditbolags räkning, inte medför att några tjänster i momshänseende har omsatts och att skattskyldighet till moms inte heller uppstår för verksamheten. Enligt bolagsavtalet ska komplementären ensamt svara för förvaltningen av kommanditbolagens fastigheter samt sköta deras administrativa göromål. Den kamerala förvaltningen och fastighetsskötseln ansågs omfattade av komplementärens förvaltning av kommanditbolagens angelägenheter i egenskap av bolagsman. Därför var de belopp som uppbars att anse som del i bolagens resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolagen för några tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet. Utöver förvaltningen av ”egna” fastigheter skulle komplementären tillhandahålla fastighetsförvaltningstjänster till utomstående. Se även i avsnitt 9.3 om vinstandelar från kommanditbolag.

Redovisnings-skyldighetens inträde

Vid fastighetsförvaltning inträder tidpunkten för redovisningsskyldigheten enligt allmänna bestämmelser (13 kap. 12 § ML). Detta innebär att uttagen ska redovisas successivt i takt med att de äger rum.

Uttagsbeskattning

Följande arbeten ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML när de utförs i egen regi, dvs. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel.

För byggföretag, utan utåtriktad byggnadsverksamhet, kan därför denna bestämmelse bli tillämplig t.ex. när byggnad renoveras/uppförs för försäljning.

Arbeten som avser den ekonomiska förvaltningen, dvs. hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete, omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning.

RR har i två domar 2004-06-09, RÅ 2004 ref. 36 och RÅ 2004 not. 116, bedömt om vissa arbetsuppgifter som utförs av anställd personal ska föranleda uttagsbeskattning enligt bestämmelser i GML vilka motsvaras av nuvarande 2 kap. 8 § ML. Av domskälen i de båda domarna framgår att syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att skapa neutralitet mellan arbeten i egen regi och upphandlade arbeten (prop. 1989/90:111 s. 92). Det framgår av artikel 6.3 i sjätte direktivet att enligt EG-rätten är det grundläggande kravet för att upprätthålla bestämmelser om uttagsbeskattning att en snedvridning av konkurrensen därmed hindras. Enligt RR:s mening innebär detta att det inte kan komma i fråga att uttagsbeskatta tjänster som inte kan (separat eller som en del av en entreprenad) upphandlas från utomstående. Mot bakgrund av det angivna syftet med bestämmelserna måste dessa anses omfatta även tjänster som utgör en del av eller ett led i utförandet av sådana tjänster som anges i bestämmelserna. Kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning ska inte föranleda uttagsbeskattning.

Målet RÅ 2004 ref. 36 gällde en bostadsstiftelse. Denna hade anställd personal som tog fram beslutsunderlag för planerade ny-, till- och ombyggnader, utförde allmän planering i energifrågor och detta arbete utgjorde underlag för beslut avseende energi- och miljöfrågor. Vidare hade stiftelsen

personal som ansvarade för hyresgäststyrt underhåll, utvändigt underhåll och utförde besiktningar vid hyresgästs avflyttning. RR uttalade att de arbetsuppgifter som avsåg framtagande av beslutsunderlag för planerade ny-, till- eller ombyggnader och energiplanering utgör en del av eller ett led i utförandet av byggnads- och anläggningsarbeten m.m. RR ansåg däremot att arbete med hyresgäststyrt underhåll, utvändigt underhåll och besiktningar vid hyresgästs avflyttning närmast är att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i stiftelsens egen fastighetsförvaltning.

Det andra målet, RÅ 2004 not. 116, gällde ett bolag som med anställd personal utförde arbete avseende byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar. Vidare hade bolaget personal för besiktningarna som utförs i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakterna med entreprenörer. RR uttalade att de arbetsuppgifter som betecknats som byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar utgör en del av eller ett led i utförandet av byggnadsarbeten, fastighetsskötsel m.m. och därför omfattades av uttagsbeskattning. RR ansåg däremot att besiktningarna som utförs i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakterna med entreprenörer närmast är tjänster att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i bolagets egen fastighetsförvaltning.

Tjänster som har ett direkt samband med byggnation, reparation och anläggningsarbeten som utförs med egen personal omfattas således av uttagsbeskattningen. Exempel på detta är byggledning, projektering och projektledning. Motsvarande gäller för framtagande av underlag för planerade byggnads- eller anläggningsarbeten. Fastighetsskötares konkreta arbete med reparation och underhåll av fastighet är också sådan teknisk förvaltning som ska ingå i uttagsbeskattningen.

Till kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning hänförs arbete som avser hyresuppbörd, hyresavtal, förhandling med hyresgäster, avläsning av vatten och el, bokföring, betalning av fakturor m.m.

För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts och de därmed förenade kostnaderna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader avseende den tekniska förvalt-

ningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen. Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskyldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokalerna uttagsbeskattas exempelvis inte.

Lönekostnad 150 000 kr

Uttagsbeskattning kan endast ske om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger 150 000 kr för beskattningsåret.

KR i Sundsvall har i dom 2000-03-22, mål nr 1410- och 1417-1997, ansett att hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget, även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet. RR beslutade 2002-11-15 att inte meddela prövningstillstånd. KR i Jönköping har i dom 2004-12-02, mål nr 157-158-02, ansett att en lönebidragsanställd på grund av sitt handikapp inte utfört fastighetsskötsel. I KR:s dom behandlas inte frågan om ett lönebidrag ska reducera beskattningsunderlaget. Domen kan med hänsyn till detta och de speciella omständigheterna inte anses vägledande för andra fall när lönebidrag utgår.

RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1995 ref. 60, ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget. Vad gäller beräkningen av 150 000 kronorsgränsen har RSV i skrivelse 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, uttalat följande:

> ”De avgifter som avses är inte endast arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift.”

I specialmotiveringen i prop. 1989/90:111 s. 214 uttalas följande:

> ”Beloppsgränsen avser givetvis sammanlagda lönekostnaden vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader.”

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 % där det aktuella beloppet uppgår till 130 000 kr. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda

beloppet uppgår till 160 000 kr varav A:s andel härav utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 170 000 kr (130 000 + 40 000), dvs. överstiger 150 000 kr bör uttagsbeskattning ske för A:s vidkommande. En förutsättning vid beräkningen av underlaget bör således enligt Skatteverkets mening vara att de olika fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

Ej uttagsbeskattning i vissa fall

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet som är tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms eller medför rätt till återbetalning av moms. Uttagsbeskattning kan således bli aktuell hos i princip alla fastighetsägare som i egen regi låter utföra arbeten på en fastighet som är näringsfastighet.

Uttagsbeskattning ska således inte ske för arbeten på en fastighet eller fastighetsdel som omfattas av frivillig skattskyldighet. Uttagsbeskattning ska heller inte ske när arbetena utförs på en fastighet som fastighetsägaren använder i en verksamhet som medför skattskyldighet eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av moms föreligger, exempelvis kontors-, affärs- och fabriksfastigheter. Detta beror på att ingående moms på upphandlade tjänster till sådana fastigheter är avdragsgill.

Uttagsbeskattning träffar således främst arbeten på bostadsfastigheter och på lokaler som inte omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. Det noteras att del av fastighet kan omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattningen omfattar t.ex. också en kommuns arbeten i egen regi om arbetena avser stadigvarande bostad med undantag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387) (jfr 3 kap. 29 § 2 st. ML).

RR har i dom 2004-05-24, RÅ 2004 not. 94, fastställt ett förhandsbesked om uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Frågan var om uttagsbeskattning ska ske för tjänster som utförs på fastighet som till en del omfattas av frivillig skattskyldighet. SRN hade uttalat att förutsättning föreligger för uttagsbeskattning till den del fastighet används för uthyrning som inte medför skattskyldighet. Det förhållandet att andra delar av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet hindrar alltså inte att uttagsbeskattning ska ske.

Uttagsbeskattningen kan ske enligt två metoder.

Metod I

Den ena metoden, metod I, innebär att fastighetsägaren redovisar utgående moms på ett på visst sätt beräknat värde av de utförda arbetena. Används denna metod får fastighetsägaren avdrag för ingående moms på material, tjänster m.m. som förvärvats för arbetet. Avdrag medges också för ingående moms på maskiner och andra inventarier i den mån de använts för arbetena. Avdrag medges t.ex. för ingående moms avseende inköp av gräsklippare vid inköpstillfället trots att utgående moms beräknas på värdeminskningen för varje år.

Den s.k. SABO rekommendationen

RSV har i skrivelse 1999-10-04, dnr 9442-99/901, uttalat att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna. Vidare uttalas att RSV inte till någon del sanktionerat den s.k. SABO-rekommendationen.

Beskattningsunderlag enligt Metod I

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter enligt 7 kap. 5 § 1 st. ML

1. nedlagda kostnader,

2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt

3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader hänförliga till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Köpta fastighetstjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Andra köpta tjänster såsom reparation av maskin eller dylikt är kostnadselement som däremot ska räknas med. Avdrag medges för den ingående momsen på dessa kostnadselement.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 % av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt Skatteverkets mening i flertalet fall anses vara rimlig. Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten. Motsvarande gäller när delägare i enkelt bolag eller HB utför

arbete på bolagets fastighet. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i beskattningsunderlaget.

På det beräknade underlaget ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående momsen på köp av material och annat är avdragsgill under förutsättning att kostnadselementet ska ingå i beskattningsunderlaget.

Metod II

Den andra metoden, metod II, för uttagsbeskattningen är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § 2 st. ML.

Beskattnings underlag enligt Metod II

Om fastighetsägaren begär det får enligt denna metod beskattningsunderlaget bestämmas till lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat de skatter och sociala avgifter som grundas på lönekostnaderna. På detta underlag ska utgående moms redovisas med 25 %.

Används metod II får avdrag inte, till skillnad för vad som gäller vid tillämpningen av metod I, göras för ingående moms på material, maskiner etc. Detta framgår av 8 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML.

19.8 Exempel

Exempel 1

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Egen fastighet, som utgör tillgång i rörelsen och i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten, tillförs byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster. Eftersom fastigheten är en tillgång, som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten, sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet, som utgör sådan tillgång, uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall. Bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade tjänster.

Hade fastigheten bara till viss del nyttjats i verksamhet som medför skattskyldighet skulle däremot uttagsbeskattning skett för egenproducerade tjänster hänförliga till övrig del. Avdragsrätt hade inte förelegat för momsen på köpta tjänster till sistnämnda del.

Exempel 2

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. I tider av lågkonjunktur förvärvar bolaget mark och

uppför i egen regi byggnader för försäljning. Vissa byggnadsarbeten utförs av underentreprenörer.

Eftersom fastigheterna är att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen ska bolaget uttagsbeskattas för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade byggtjänster.

Exempel 3

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör lagertillgångar enligt inkomstskattelagen. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret 150 000 kr.

När respektive byggnad är färdigställd och bolaget uttagsbeskattats för byggtjänsterna ingår fastigheten inte längre i verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget ska då uttagsbeskattas för fastighetsförvaltning eftersom sådana tjänster tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Exempel 4

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter genom underentreprenörer restaurera egna fastigheter inför framtida försäljningar.

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas för eventuell fastighetsförvaltning om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Exempel 5

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal uppföra en byggnad för försäljning.

Bolaget ska uttagsbeskattas för uppförandet av byggnaden om lönekostnad under beskattningsåret för

egen anställd personal för detta arbete tillsammans med eventuell övrig fastighetsförvaltning avseende bolagets fastigheter, som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet, överstiger 150 000 kr.

20 Fastighetsområdet

20.1 Allmänt

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet undantas enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt i momshänseende. Detta innebär att som grundregel gäller att det inte ska tas ut någon moms vid uthyrning av fastighet eller vid försäljning av fastighet.

Från detta undantag i fråga om skatteplikt finns dock en mängd avsteg, vilka innebär att fastighetsöverlåtelsen, när fråga är om verksamhetstillbehör, växande skog m.m. eller upplåtelsen av nyttjanderätt eller annan rätt till fastighet ska beläggas med moms. Dessa situationer avseende skattepliktiga fastighetsupplåtelser och överlåtelser finns uppräknade i 3 kap. 3 § ML.

I det följande redogörs dels för olika gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid bedömningen av huruvida undantaget från skatteplikt är tillämpligt eller ej. Dels beskrivs olika skattepliktiga fastighetstransaktioner och fall där en blandning av skattepliktiga och skattefria tillhandahållanden sker.

När det gäller skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler, med frivillig skattskyldighet, hänvisas till avsnitt 21. Nedan beskrivs i korthet endast de grundläggande principerna för detta system.

Bedömning av omsättningsland när det gäller fastighetstjänster sker enligt 5 kap. 4 § ML. Därav framgår att om fastigheten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Allt under förutsättning att tjänsten har en direkt anknytning till en viss fastighet. Se vidare avsnitt 11.3.1.

20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatte-

plikt enligt 3 kap. 2 § ML. Av avsnitt 20.3 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

Sjätte direktivet

Bestämmelser om skattefrihet för transaktioner avseende fastighetsupplåtelser finns i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Av rättspraxis framgår att undantagsbestämmelsen ska tolkas restriktivt (jfr EG-domstolens domar C-326/99, Stichting Goed Wonen och C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland samt C-284/03, Temco Europe). När det gäller uthyrningsbegreppet framgår också av dessa domar att civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse och att det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Av domarna kan alltså utläsas att ifrågavarande begrepp är ett gemenskapsrättsligt begrepp. I målet C-284/03, anför EG-domstolen att det vid bedömning av frågan om ett uthyrningsavtal eller ett annat avtal föreligger ska prövas huruvida avtalen, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag, som fastställs utifrån avtalstiden eller huruvida dessa avtal i stället innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras annorledes. Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 5.2, 19.2 och 19.3.

Värme, vatten m.m.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet omfattar enligt 3 kap. 2 § 2 st. ML också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och TV-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Detta innebär att en fastighetsägare inte genom särdebitering kan momsbelägga ersättning för energi m.m.

Frikraft/Fallrätt

Med frikraft avses ett avtal mellan fastighetsägare och elproducent som innebär att fastighetsägaren upplåter fallrätt i utbyte mot att elproducenten tillhandahåller elkraft.

RR har i RÅ 1996 ref. 10 fastställt SRN:s förhandsbesked avseende frikraft. Domen innebär att fullgörande av åtagande av frikraft inte medför skattskyldighet enligt ML. Domen innebär också att s.k. avlösning med engångsbelopp inte anses utgöra omsättning i momshänseende. En sådan åtgärd medför därför inte heller skattskyldighet enligt ML. Av domen bör vidare kunna dras den slutsatsen att en fastighetsägares tillhandahållande av fallrätt inte utgör skattepliktig omsättning.

20.2.1 Upplåtelse av fastighet

Vanligen är en upplåtelse av fastighet hänförlig till någon av de rättigheter som anges i 3 kap. 2 § 1 st. ML. För att avgöra vilken form av rättighet det är fråga om i visst fall får vägledning sökas i annan lagstiftning, t.ex. 11 och 12 kap. JB, den s.k. hyreslagen, beträffande arrende respektive hyra.

I de flesta fall torde det inte föreligga några svårigheter att avgöra om tillhandahållandet avser fastighetsupplåtelse eller inte. En transaktion kan innehålla ett tillhandahållande av såväl fastighet som t.ex. speciella inventarier eller andra specifika tjänster (sammansatt transaktion). Detta gör det nödvändigt att ta ställning till om transaktionen ska beskattas helt, delvis eller inte alls.

Klart åtskilda prestationer

Det är vanligt förekommande att en transaktion innefattar såväl upplåtelse av lokal som uthyrning av däri befintliga inventarier. Sådan upplåtelse bör normalt anses bestå av två skilda prestationer, av vilka den ena är skattefri och den andra skattepliktig. Beskattningsunderlaget bör i dessa fall uppdelas efter skälig grund.

Huvudsakligt tillhandahållande

Problem kan uppstå när upplåtelse eller tillträde till fastighet kombineras med annan tjänst på ett sådant sätt att tillhandahållandena inte kan anses som klart åtskilda prestationer. Fråga blir då vad tillhandahållandet huvudsakligen avser.

I prop. 1989/90:111, s. 196, uttalar föredragande statsråd bl.a. följande:

> ”Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå.”

Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt före-

ligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.

Vid sådana upplåtelser där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande hänvisas till avsnitt 20.2.4.

Vid sammansatta transaktioner där både lokal och andra tjänster tillhandahålls får i vissa fall vägledning sökas i annan lagstiftning. Är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att fråga är om en skattefri transaktion.

Lease-leaseback av fastighet

I ett förhandsbesked 1999-01-19 har SRN ansett att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal inte kan anses som upplåtelse av fastighet och inte heller som omsättning av någon annan tjänst. RR har i RÅ 2000 not. 172, mål nr 899-1999, funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. Se vidare avsnitt 7.3.

Bostäder på fartyg

SRN har i ett förhandsbesked 2003-04-25 ansett att uthyrning av bostäder ombord på fartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. Uthyrningen ansågs inte hänförlig till upplåtelse av hyresrätt till fastighet.

Bostadsmoduler

SRN har i förhandsbesked 2004-06-18 funnit – vid bedömningen av frågor kring ett bolags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning till s.k. tröskelboende – att bostadsmodulerna skulle betraktas som fastighet och att uthyrningen till kommunen skulle utgöra en inte skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Förhandsbeskedet är överklagat.

Ersättning för att ingå hyresavtal

EG-domstolen har i dom i målet C-409/98, Mirror Group, uttalat att en hyresgäst som mot ersättning ingår avtal med fastighetsägaren om att bli hyresgäst inte tillhandahåller fastighetsägaren någon från skatteplikt undantagen fastighetstjänst. I stället kan ersättningen anses avse tillhandahållande av annan tjänst, t.ex. reklam.

Målet avsåg en fastighetsägare som betalade ersättning för att få hyra ut en del av fastighet till ett prestigefyllt företag i syfte att göra fastigheten mer attraktiv för andra hyresgäster.

EG-domstolen konstaterade vidare, i samma mål, att detsamma gäller i fråga om ersättning som fastighetsägaren utger till en person som ingår optionsavtal om att hyra en del av fastighet.

Detta gäller även om hyresgästen utnyttjar optionerna och accepterar att ingå hyresavtal i utbyte mot den aktuella ersättningen som till dess varit insatt på särskilt konto hos hyresgästen. Domstolen har i det aktuella fallet särskilt poängterat att hyresgästen vid betalningstillfället inte sedan tidigare hade någon rätt att disponera någon del av fastigheten.

Av domen kan utläsas att det inte är alla tjänster som medför att nyttjanderätt till fastighet uppkommer, ändras, överlåts eller upphör, som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt i sjätte direktivet. Det krävs att ett uthyrningsförhållande redan föreligger vid den tidpunkt som ersättningen utges.

Ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet

EG-domstolen har i dom i målet C-63/92, Lubbock Fine, konstaterat att den tjänst en hyresgäst tillhandahåller en fastighetsägare, genom att avstå från ett existerande hyresavtal mot ekonomisk ersättning, inte utgör en skattepliktig omsättning. Uthyrningen av den aktuella fastigheten var undantagen från skatteplikt och enligt EG-domstolen ska i sådant fall ett avstående från hyresavtalet behandlas på samma sätt.

Förbindelse att överta hyresavtal

I målet C-108/99, Cantor Fitzgerald, betalade en befintlig hyresgäst, Wako, en ersättning till Cantor Fitzgerald för att det senare företaget skulle överta det hyresavtal som Wako hade ingått med hyresvärden. EG-domstolen uttalade att ersättning som en hyresgäst betalar ut till en person, som inte tidigare har någon rätt att disponera fastigheten, för att denne ska överta en hyresrätt inte omfattas av undantaget från skatteplikt rörande fastighetsupplåtelser.

Uppställning av automat

Målet C-275/01, Sinclair Collis, gällde frågan om en lokalinnehavare som upplåter en rätt att installera och driva cigarettautomater i en lokal därmed kan anses hyra ut fast egendom enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet. Avtalet mellan parterna fastställde inte någon bestämd yta eller plats i lokalen på vilken automaterna skulle installeras. Automaterna kunde flyttas alltefter lokalinnehavarens önskan så länge som placeringen gjorde det möjligt att säkerställa största möjliga försäljning. Avtalet gav inte ägaren av automaterna en rätt att kontrollera eller begränsa tillträdet till platsen på vilken automaterna fanns. Den rätt som automatägaren hade till tillträde till automaterna begränsades till affärslokalernas öppettider och kunde inte utnyttjas utan lokalinnehavarens samtycke. Samma förhållande gällde tredjemans tillträde till automaterna. EG-domstolen ansåg inte att det var fråga om uthyrning av fast

egendom. Avtalet fick i stället anses avse en tjänst som innebar en rätt att med ensamrätt sälja cigaretter i lokalen.

Privat nyttjande

EG-domstolen har i C-269/00, Seeling, ansett att privat bruk av en byggnad som tillhör den skattskyldiges rörelse inte omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet. EG-domstolen motiverade sitt ställningstagande med att uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i huvudsak består av att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den. Ett privat nyttjande av en byggnad uppfyller inte dessa villkor. Privat bruk utmärks nämligen av att det saknas avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att ta bostaden i besittning och att utesluta andra från den.

Bakgrund till frågeställningen i EG-domstolen var en tvist mellan Seeling och den tyska skattemyndigheten. Seeling hade uppfört en byggnad som delvis användes i momspliktig verksamhet, delvis som privatbostad. Seeling hade gjort avdrag för all ingående moms belöpande på byggnaden och uttagsbeskattade i gengäld det privata nyttjandet. Den tyska skattemyndigheten ansåg att det privata nyttjandet var att jämställa med från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. Skattemyndigheten ansåg av den anledningen att avdragsrätt inte skulle föreligga för ingående moms belöpande på den del av byggnaden som användes som privatbostad. Som framgår ovan instämde EG-domstolen inte i denna bedömning. Det bör i detta sammanhang framhållas att Sverige har ett avdragsförbud för ingående moms hänförlig till en stadigvarande bostad (8 kap. 9 § ML). EG-domen kan dock bli tillämplig i fall då det privata nyttjandet inte avser en stadigvarande bostad.

20.2.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

Nedan redovisas exempel på sådana upplåtelser där fastigheten får anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

Sammanträdesrum m.m.

Vad gäller sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler torde det som regel vara fråga om lokalupplåtelser där inslaget av anordningar är obetydligt, varför sådana upplåtelser normalt undantas från skatteplikt. Uthyrningen kan falla under hyreslagen.

Korttidsuthyrning av gymnastiksal kan dock omfattas av skatteplikt, se vidare avsnitt 20.3.11.

Konferenslokal m.m.

Upplåtelse av enbart lokaler för teater, konferenser, festvåningar och konserthus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet omfattas dock av skatteplikt. Så är också fallet om serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning. Lokalen får i sådant fall anses som underordnad serveringstjänsten.

Uthyrning av konferenslokaler, där det saknas övernattningsmöjligheter, omfattas normalt inte av skatteplikten även om det kan tillhandahållas serveringstjänster i samband med konferensen. Ersättningen ska delas upp på en skattefri upplåtelse av lokal respektive ett skattepliktigt tillhandahållande av en serveringstjänst.

Kontorshotell

I ett förhandsbesked 2002-01-08 har SRN uttalat att ett företags tillhandahållande av möblerade kontorsrum samt ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. De aktuella tjänsterna tillhandahölls mot en grundavgift som inkluderade tillgång till möblerade kontorsrum, telefonist, gemensam reception med receptionist, värme, luftkonditionering, belysning och el, städning, reparation och tillsyn av kontorsutrustning samt tillträde till kök, badrum samt kopieringsrum. SRN ansåg att de kontorstjänster som tillhandahölls mot en grundavgift inte efterfrågades i sig av förhyraren utan fick anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstod som underordnade denna. Angående stadigvarande uthyrning av utrymmen med självständig karaktär med frivillig skattskyldighet, se avsnitt 21.2.

Båtar, husvagnar

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båtar, uppställning av husvagnar eller liknande bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet. Det förekommer att upplåtaren åtar sig att utföra skattepliktiga tjänster såsom t.ex. upptagning, iläggning, tillhandahållande av vagga och täckning. Tillhandahållande av dessa tjänster mot särskild ersättning bör inte medföra att också markupplåtelsen blir skattepliktig. I de fall gemensamt vederlag utgår för markupplåtelsen och de skattepliktiga tjänsterna bör beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Upplåtelse av hamn för fartyg, t.ex. i marina, utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Se vidare avsnitt 20.3.6.

Trottoar, gatumark, tomtmark m.m.

Upplåtelser av trottoar, gatumark, tomtmark m.m. avser vanligtvis hyra av mark för uppställning av containers, byggnadsställningar m.m.

Sådana upplåtelser för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefria.

20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer

Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, m.m. Ett avtal om rörelsearrende torde i första hand få anses utgöra ett hyresavtal och kan därför vara undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Om det i ett rörelsearrende ingår uthyrning av inventarier eller andra skattepliktiga tillhandahållanden såsom t.ex. upplåtelse av rättigheter, ska ersättningen normalt delas upp i en skattefri respektive en skattepliktig del. Se vidare avsnitt 22.1.

Bensinbolags upplåtelse av stationsbyggnad

SRN meddelade 1994-11-17 ett förhandsbesked beträffande ett bensinbolags tillhandahållande av såväl stationsbyggnader som pumpar, cisterner och butiksinredningar m.m. SRN ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnat led i tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget skulle därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m.

Även vid företags upplåtelse av såväl arena, rink eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift, ljus, ljud och inredning vid t.ex. idrotts-, konsert-, mäss- och konferensarrangemang anses lokalupplåtelsen och de övriga tjänsterna vara självständiga prestationer för vilka skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Torg- och marknadsplatser

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Av skrivelsen framgår att RSV ansåg att

en uppdelning av beskattningsunderlaget mellan markupplåtelse och andra tjänster bör ske i de fall marken varken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller utgör ett underordnat led i tillhandahållande av annan tjänst. För att skatteplikt ska föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster. Se även vad som sägs om festivaler i avsnitt 30.3.3.1.

Franchising

I ett förhandsbesked 1992-07-10 om franchising ansåg SRN att franchiseavgiften skulle delas upp i en del avseende beräknad hyra för lokaler och en del avseende ersättning för övriga tjänster. Den del av avgiften som avsåg beräknad lokalhyra skulle inte beläggas med moms. Se vidare avsnitt 22.

20.2.4 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led

Fastigheten underordnat led

I avsnitt 20.2.2 lämnas vissa exempel på när upplåtelse av fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat tillhandahållande. Därvid måste flera faktorer beaktas:

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst och inte en skattefri fastighetsupplåtelse. Se även EG-dom C-275/01, Sinclair Collis, avsnitt 20.2.1.

Nyttjandet av verksamhetstillbehör eller andra varor eller tjänster utgör en sådan väsentlig del av tillhandahållandet att tillträdet till fastigheten utgör ett helt underordnat led i sammanhanget, exempelvis upplåtelse av musikstudio. Även sådant tillhandahållande bör då anses som skattepliktig omsättning av tjänst.

Tvätt- och servicehallar

Vad gäller upplåtelse av rätt att nyttja tvätt- och servicehallar på bensinstationer får möjligheten att nyttja viss utrustning ses som överordnad lokalen. Sådana tjänster blir därför skattepliktiga.

Arbetsplats med dator

SRN har i förhandsbesked 2004-06-15 ansett att tillhandahållande av s.k. ”Sidewalk Workstation”, vilket innebär att en plats med bord och stol samt en persondator med uppkoppling till Internet ställs till kunders förfogande i t.ex. trafikterminaler, caféer med flera platser inte utgör omsättning av en sådan tjänst avseende upplåtelse av rätt till fastighet som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Enligt nämndens mening var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internetuppkoppling. Förhandsbeskedet är överklagat.

Festivaler

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Ett exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang som festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste ske i det enskilda fallet. Jfr avsnitt 20.2.2.

20.3 Ej undantaget från skatteplikt

Av föregående avsnitt framgår att upplåtelse av fastighet som huvudregel är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även för upplåtelser av fastighet. Av 3 kap. 3 § ML framgår i vilka fall skatteplikt föreligger. Nedan redogörs för dessa fall i den ordning som de anges i lagen.

20.3.1 Verksamhetstillbehör

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör enligt 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML.

Av 1 kap. 11 § ML framgår att verksamhetstillbehör är fastighet. Vad som förstås med verksamhetstillbehör framgår av 12 § samma kapitel. Verksamhetstillbehör utgörs av annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör*, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten. Exempel på verksamhetstillbehör kan vara hyllor och skyltfönster i butikslokal, utrustning i konferensrum, kylaggregat i datorhallar och reklamskyltar.

* Fastighetsbegreppet behandlas i avsnitt 5.2, 19.2, 19.3 samt i bilaga 18 där fler exempel på verksamhetstillbehör kan återfinnas samt en definition av industritillbehör.

20.3.2 Växande skog m.m.

Omsättning är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller p. 3 (avsnitt 20.3.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

20.3.3 Jordbruksarrende m.m.

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete.

Vad som utgör jordbruksarrende regleras i 9 kap. JB. Enligt 9 kap. 1 § JB avses med jordbruksarrende sådant arrende varigenom jord upplåtes till brukande. Det bör påpekas att även om bostadsfastighet ingår i arrendet omfattas även denna av skatteplikten. Å andra sidan har arrendatorn avdragsrätt för hela den ingående momsen på arrendet enligt 8 kap. 10 § 1 st. ML. Här föreligger således en skillnad jämfört med hur utgiften för ärendet behandlas i inkomstskattehänseende, där avdragsrätt ej föreligger till den del arrendet är hänförligt till bostadsdelen.

Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning vid till- eller frånträde av arrende. Sådan betalning anses inte ha avseende på omsättning i ML:s mening. Varken skatt-skyldighet eller avdragsrätt uppkommer därför.

Jakt, fiske eller bete

Upplåtelse av rätt till bete är skattepliktig liksom upplåtelse av jakt- och fiskerätt. Detta innebär bl.a. att försäljning av fiskekort utgör en sådan upplåtelse som mervärdesbeskattas om det sker i en yrkesmässig verksamhet.

Avverkningsrätt till skog

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnitt 4.5.4 och 18.4.6.

20.3.4 Rumsuthyrning

Hotellverksamhet, campingplatser

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt

för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skattesatsen är 12 %, se avsnitt 14.2.1.

Möblerade lägenheter, Hotellagen

I ett förhandsbesked 1998-06-15 har SRN ansett att uthyrning av möblerade lägenheter är skattepliktig rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. Sökandebolaget hyrde ut möblerade lägenheter till företag och organisationer och verksamheten omfattade cirka 90 lägenheter, utrustade för självhushåll. Telefon, sänglinne, handdukar och städning m.m. kunde tillhandahållas mot särskild avgift. Hyrestiden varierade mellan ett dygn och sex månader. I motiveringen uttalar SRN att avgörande för bedömningen av om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är inte om lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. I förhandsbeskedet åberopades EG-domen C-346/95, Blasi.

Lång- och korttidsuthyrning

SRN har i förhandsbesked 2000-10-04 besvarat ett antal frågor rörande skatteplikt för omsättningen beträffande ett bolags uthyrning av ett fritidshus.

Bolaget som bedrev en momspliktig försäljningsverksamhet uppförde en byggnad på egen fastighet för uthyrning. Såväl långtids- (ett år eller längre) som korttidsuthyrning till olika hyresgäster var aktuell. Sänglinne, handdukar och städning skulle kunna tillhandahållas mot särskild avgift vid korttidsuthyrning.

SRN ansåg med stöd av 3 kap. 3 § 2 st. ML att bolagets långtidsuthyrning direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning var skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till moms. För att skattskyldighet ska föreligga krävs dock att fastighetsägaren ansöker om och beviljas så kallad frivillig skattskyldighet för uthyrningen (se avsnitt 21).

På frågan om bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet uttalade SRN, bl.a. med hänvisning till RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, att det avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är innehållet i och syftet med verksamheten. Eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är den enligt SRN:s mening

att hänföra till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i momshänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten endast omfattade en fritidsbostad. SRN menade att detta ställningstagande var i överensstämmelse med sjätte direktivets bestämmelser i artikel 13 B b och b 1 och det principiella synsätt som uttrycks i EG-domstolens dom den 12 februari 1998 i förhandsavgörandet C-346/95, Blasi.

SRN anser alltså att en uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör stadigvarande bostad och att uthyrningen i det fall som ovan beskrivs omfattas av skatteplikt.

Ett annat förhandsbesked 2001-11-21, avser ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag. Lägenheterna skulle användas som komplement till hyresgästens (hotellföretagets) sedvanliga rumsuthyrning i hotellverksamhet. SRN ansåg att uthyrningen utgjorde skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till moms. RSV överklagade inte förhandsbeskedet i denna del.

Ett hotellföretags eller ett stuguthyrningsföretags skattskyldighet omfattar även uthyrning av lägenheter och stugor som hotellföretaget hyrt av privatpersoner eller övriga som inte är skattskyldiga. En förutsättning härför är att det för hyresgästen framstår som om han hyr direkt av företaget, dvs. att avtal ingås med företaget som också uppbär likviden för den tillhandahållna hyrestjänsten. Det bör även finnas ett företagaransvar för eventuella brister och felaktigheter i lägenheterna eller stugorna.

Är det däremot fråga om ett renodlat förmedlingsförhållande där hyresavtalet är direkt mellan hyresgäst och ägare/innehavare blir förmedlaren inte skattskyldig för hela hyreslikviden, utan endast för sin förmedlingsprovision. Det bör i samband härmed påpekas att sådana förmedlingsprovisioner beskattas med 25 %.

Skatteverket anser att med rumsuthyrning i hotellrörelse avses inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t.ex. uppackningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulett och andra spel.

Samtidiga tillhandahållanden

Hotelltjänster bör omfatta, förutom själva rumsuthyrningen, även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt.

Hotellfrukost

Om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) ska en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. RR har i dom 2001-07-05, RÅ 2001 ref. 69, fastställt ett förhandsbesked av 1998-11-10 och ansett att en sådan uppdelning ska ske.

Skatteverket anser att försäljning av varor från s.k. minibar bör anses som varuförsäljning.

Skattesatsen 12 % bör inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på andra varor än livsmedel som försäljs i hotellens kiosker. I stället gäller skattesatsen 25 %. För tidningar och böcker är dock skattesatsen 6 %.

Uthyrning av garage- och parkeringsplatser ska beskattas med 25 %. (se avsnitt 20.3.5).

Campingplatser

Vid upplåtelse av campingplatser eller motsvarande ingår tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter som ett naturligt led i upplåtelsen och bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 %.

Gästhamnsavgift

Gästhamnsavgifter kan däremot inte anses utgöra ett led i campingverksamhet utan beskattas med 25 %, jfr RSV:s skrivelse, 1998-11-09, dnr 8567-98/901. Se även avsnitt 14.2.1.

Bed & breakfast

Uthyrning av möblerade rum inkl. frukost s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rumsuthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet. Beträffande yrkesmässighet se avsnitt 8.

Ungkarlshotell, studentrum m.m.

Upplåtelse av rum eller lägenheter av stadigvarande karaktär, t.ex. ungkarlshotell, studentrum eller gästforskarbostäder, anses inte skattepliktig. Tillfällig upplåtelse av lägenheter till företags anställda eller gäster är vanligtvis inte heller skattepliktig hotellrörelse.

Kursgård

Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).

Flykting-förläggning

Uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande m.fl. har betraktats som hotellverksamhet vilket således medför skattskyldighet, RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82.

Rum och stugor

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, uttalat sin uppfattning i fråga om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter. Av skrivelsen framgår att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter enligt EG-domstolens dom i målet C-346/95, Blasi, bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas.

Vårdanstalter, internatskola

Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denna. En förutsättning härför är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.

Hälsohem

På ett hälsohem erbjöds kost och logi samt gymnastik, bad, solarium etc. Det fanns tillgång till sjuksköterska, homeopat och zonterapeut. Hälsohemmet var emellertid inte registrerat som en sjukvårdsanstalt hos Socialstyrelsen. Verksamheten ansågs som tillhandahållande av kost och logi i en pensionatsrörelse, dvs. skatteplikt förelåg (RSV/FB Im 1986:1).

Feriekurser

Konfirmationsundervisning, feriekurser m.m. bedrivs ofta i mindre fast organiserade former och i enskild regi. Förutom utbildning tillhandahålls även kost och logi. Kurser av sådant slag hänförs inte till skattefri utbildning.

Skattefrihet gäller tillhandahållande som sker som ett led i skattefri utbildning, jfr 3 kap. 8 § 2 st. ML. För tillhandahållanden som sker som ett led i annan utbildning gäller de

allmänna reglerna i ML vid gemensamt tillhandahållande, dvs. en uppdelning ska ske enligt 7 kap. 7 § ML.

Ridläger

Ridutbildning hänförs till idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (se prop. 1996/97:10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.

20.3.5 Parkeringsplatser

Skatteplikten enligt 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet omfattar såväl parkering på gatumark, tomtmark samt såväl på mark som i garage.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, uttalat att det inte bör ställas några högre krav på platsernas byggnadstekniska utformning eller tekniska utrustning såsom att det måste vara fråga om asfalterade platser eller att en parkeringsautomat måste finnas. Även upplåtelser av platser som inte är särskilt iordningsställda, exempelvis på gräsmark, får anses utgöra en plats för parkering av fordon som omfattas av skatteplikten när denna upplåts för att användas till att parkera fordon.

Upplåtelse i flera led

I skrivelse 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, har Skatteverket uttalat att upplåtelse av markanläggning eller byggnad anpassad för parkering till någon som i sin tur hyr ut parkeringsplatser är inte undantagen från skatteplikt. En sådan upplåtelse medför skattskyldighet till moms utan att Skatteverket i förekommande fall meddelat beslut om frivillig skattskyldighet för denna.

Angående verksamhet i kommunal och statlig regi, se avsnitt 8.4.3.

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1989/90:111 s. 197) framgår att uthyrning av parkeringsplats till boende i fastigheten inte i sig är att anse som parkeringsverksamhet. En förutsättning härför är att avtal ingåtts med samma parter. På motsvarande grunder är uthyrning av parkeringsplatser åt anställda normalt inte att anse som parkeringsverksamhet.

Har däremot en hyresvärd upplåtit åt ett parkeringsbolag att handha uthyrningen av parkeringsplatser på så sätt att bolaget ingår som avtalspart gentemot hyresgästen blir upplåtelsen däremot skattepliktig. Parkeringsbolaget bedriver parkeringsverksamhet och är i sin helhet skattskyldig för denna.

I skrivelse 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, har Skatteverket uttalat att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal eller bostad är underordnad tillhandahållandet av lokalen/bostaden. I mervärdesskattehänseende ska då upplåtelsen av parkeringsplatsen beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden. Det saknar då betydelse om det rör sig om bestämd parkeringsruta eller en rättighet att utnyttja en viss parkeringsanläggning utan att en bestämd parkeringsruta är reserverad.

Upplåtelse till andra än boende

En bostadsrättsförening hyrde till övervägande del (60 %) ut garageplatser till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. SRN fann i förhandsbesked 2001-12-19 att uthyrningen till den del den avser upplåtelse av parkeringsplatser till andra än bostadsrättsinnehavare i föreningen, bl.a. med hänvisning till omfattningen, utgjorde yrkesmässig parkeringsverksamhet och att omsättningen i denna verksamhet var skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML.

Av förhandsbeskedets motivering framgår bl.a. med hänvisning till en dom i EG-domstolen C-173/88, Morten Henriksen, att upplåtelse av parkeringsplatser till boende inte kan anses vara undantagen från skatteplikt om inte två förutsättningar är uppfyllda. Dels måste parkeringsplatsen och fastigheten ingå i ett enda fastighetskomplex och dels måste parkeringsupplåtelsen och bostadsupplåtelsen ske av en och samma hyresvärd.

Förhandsbeskedet överklagades och i dom 2003-10-24, RÅ 2003 ref. 80, gjorde RR samma bedömning som SRN och ansåg att upplåtelsen av parkeringsplatser till utomstående utgjorde sådan parkeringsverksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML. Enligt RR var verksamheten yrkesmässig enligt 4 kap. ML, eftersom upplåtelsen avsåg en näringsfastighet.

Förhandsbeskedet är även tillämpligt på upplåtelse av parkeringsplatser till anställda hos hyresgäst.

P-böter

Felparkeringsavgifter och kontrollavgifter, som fastighetsägaren tar ut av bilister som felparkerat eller inte erlagt avgift, medför inte skattskyldighet till moms. Detsamma gäller om marken för parkeringsverksamheten är utarrenderad. Den som felparkerat kan inte anses ha beställt någon skattepliktig vara eller tjänst. Det är med andra ord fråga om en sanktionsavgift. Skälet till detta är att sådana avgifter inte anses utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1995-12-11, som fastställdes av RR 1996-12-06, RÅ 1996 not. 281, att ett parkeringsföretags avdragsrätt för ingående moms inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. SRN ansåg att sökandebolagets verksamhet avseende bevakning och kontrollavgifter hade en sådan naturlig anknytning till den övriga verksamheten att fråga var om en enda verksamhet, parkeringsverksamhet. RR anmärkte i målet att frågan om kontrollavgifternas behandling i skattepliktshänseende ej var föremål för prövning.

Förvaltning

Det förekommer att företag åtar sig att för fastighetsägarens räkning sköta och förvalta parkerings- och garageområden. Som enda ersättning härför får företaget behålla uppburna kontrollavgifter, s.k. nollavtal. Företaget tillhandahåller skattepliktiga förvaltningstjänster åt fastighetsägaren och ska beskattas härför oavsett att hela ersättningen utgörs av uppburna kontrollavgifter.

Trots att innebörden av ett s.k. nollavtal är att någon ersättning inte erhålls direkt av fastighetsägaren och således inte utväxlas mellan denne och företaget ska avräkning ändock göras gentemot fastighetsägaren. Av denna avräkning ska även momsbeloppet framgå. En fastighetsägare som medgivits s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler kan i princip vara berättigad till avdrag för nämnda momsbelopp till den del han är skattskyldig för verksamheten.

För den enskilde bilisten som betalar en kontrollavgift ingår inte någon moms i avgiften annat än som en kostnadskomponent. Någon ingående moms för bilisten kan således inte uppkomma i sådana fall. En faktura från det förvaltande företaget mot fastighetsägaren skulle då kunna se ut enligt följande.

Förvaltning m.m. av parkeringsplatser	200 000 kr
moms 25 %	+ 50 000 kr
Totalt	250 000 kr
Avgår för perioden uppburna kontrollavgifter	./. 250 000 kr
Att betala	0 kr

20.3.6 Hamn och flygplats

Från skattefriheten undantas enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML även upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats. Bestämmelsen har ersatt 1 § förordningen (1968:616) om skattskyldighet till moms för hamn- och flygplatsverksamhet såvitt avser upplåtelse för fartyg och luftfartyg. Skatteplikten har utsträckts till att gälla inte bara verksamhet som bedrivs i handelshamn utan även annan hamnrörelse. Tidigare omfattade skatteplikten endast trafikplats som drevs av Luftfartsverket eller kommun. Denna begränsning har numera upphört. Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avsåg redan tidigare upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av plan.

Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse av flygplats när fråga inte är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21–22 §§ ML gäller (avser i huvudsak hamn- och flygplatsavgifter för fartyg och flygplan i yrkesmässig trafik), se avsnitt 25.

Av prop. 1989/90:111 s. 198 framgår att den dåvarande gränsdragningen mot upplåtelsen av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. ska bestå (RSV/FB Im 1980:2 angående flygplatsavgift m.m.). Enligt förhandsbeskedet föreligger inte skattskyldighet vid uthyrning mot hyresavtal av ”permanenta lokalutrymmen i hangarerna” då en sådan uthyrning utgör en skattefri lokalupplåtelse enligt huvudregeln.

Hamnutrustning

Enligt definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML utgör industritillbehör inte fastighet. Lyftkranar är ett exempel på vad som kan utgöra industritillbehör. I specialmotiveringen till prop. 1989/90:111 s. 198 har anförts att upplåtelse av hamnutrustning såsom kranar och dylikt i allmänhet inte är att anse som upplåtelse av fastighet.

Jämför vad som sägs om upplåtelse av uppläggningsplats för båtar m.m. i avsnitt 20.2.2.

Båtplatser i marina som upplåts för fritidsbåtar utgör enligt aktuell bestämmelse i 3 kap. 3 § ML skattepliktig omsättning.

Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod. I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria transaktionen – upplåtelse av sjöboden.

I fråga om korttidsupplåtelse av sommarstuga eller dylikt där enstaka båtplats ingår i hyran behöver dock inte båtplatsen lyftas ur och beskattas då den anses utgöra ett underordnat led i den skattefria stugupplåtelsen.

Upplåtelse av båtplats i gästhamn är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 25 %, se avsnitt 14.2.1.

I sammanhanget erinras om att enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML anses som en omsättning utomlands upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Detta innebär att sådana upplåtelser inte medför skattskyldighet till moms trots att omsättningen i sig är skattepliktig.

20.3.7 Förvaringsbox

Förvaringsboxar, bankfack

Enligt 3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML undantas upplåtelse av förvaringsboxar som utgör fastighet från skattefriheten. Många gånger torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom, vilket medför att skatteplikt föreligger på denna grund.

Uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt genom uteslutning från undantaget avseende bank- och finansieringsverksamhet i 3 kap. 9 § 2 st. ML.

20.3.8 Reklam på fastighet

Skatteplikten gäller enligt 3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering. Tidigare krävdes att upplåtaren hade vidtagit särskilda anordningar eller åtgärder för att möjliggöra reklamen som exempelvis särskilda fästanordningar. Detta krav gäller således inte länge.

Vid upplåtelse i flera led av utrymme som är avsett för reklam eller annonsering på fastighet anses skatteplikt föreligga i samtliga led.

20.3.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m.

Upplåtelse av byggnad är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML om djur ska hållas i byggnaden. Det är användningen av byggnaden och inte karaktären på denna som är avgörande. Avgörande för skatteplikten är därför vanligen att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led.

20.3.10 Väg, bro m.m.

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (se prop. 1992/93:190 s. 13).

Vägtull

EG-domstolens domar i målen C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland och C-83/99, kommissionen mot Spanien, ger uttryck för att omsättning för vilken avgift tas ut i form av s.k. vägtull för tjänster som består i tillhandahållande av vägnät eller delar av vägnät är skattepliktig. Jämför även C-276/97, kommissionen mot Frankrike, C-358/97, kommissionen mot Irland, C-408/97, kommissionen mot Nederländerna och C-260/98, kommissionen mot Grekland.

20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Bestämmelsen gäller korttidsupplåtelse av idrottslokaler för sådan idrottsutövning som inte omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 11 a § ML. Kommersiell fastighetsupplåtelse för idrottsutövning (ej bedriven av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening) är alltså skattepliktig. Som exempel på skattepliktig korttidsupplåtelse kan nämnas ett aktiebolag som i sin idrottsanläggning, hyr ut en tennisbana vissa timmar per vecka för tennisspel. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML. För korttidsupplåtelse av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning gäller huvudregeln om skattefrihet för lokalupplåtelse i 3 kap. 2 § ML.

Se vidare avsnitt 28 Idrott.

20.3.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik

Skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 juli 2000 enligt 3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML för upplåtelse av terminalanläggning för buss - och tågtrafik under förutsättning att upplåtelsen sker till trafikoperatörer. Upplåtelse av del av terminalanläggning till näringsidkare som driver pressbyråkiosker, restauranger, boklådor etc. omfattas däremot inte av bestämmelsen.

20.3.13 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet

Skatteverket kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares m.fl. begäran besluta om att fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skatt-

skyldighet (frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. Se vidare avsnitt 21. En förutsättning för sådan skattskyldighet är att uthyrningen omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML.

21 Uthyrning av verksamhetslokal

21.1 Allmänt

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML, med vissa undantag som anges i samma kapitels 3 § (se avsnitt 20), en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Bl.a. fastighetsägare är därför som regel inte obligatoriskt skattskyldiga för t.ex. lokaluthyrning. De har därför inte rätt till avdrag för ingående moms på förvärv i uthyrningsverksamheten. I och med det uppkommer s.k. kumulativa effekter, vilket kan leda till att hyressättningen påverkas negativt för hyresgästen. Den företagare som är skattskyldig för moms och bedriver sin verksamhet i egen fastighet har rätt till avdrag för ingående moms på förvärv avseende fastigheten. I momshänseende kan således bristande konkurrensneutralitet uppkomma när det gäller verksamheter som bedrivs i förhyrda respektive i egna lokaler.

Frivillig skattskyldighet

I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 och 12 §§ i ML. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun och kommunalförbund oavsett användningssätt hos dessa (jämför avsnitt 21.2.2). Frivillig skattskyldighet kan under motsvarande förutsättningar medges första- och andrahandshyresgäster samt bostadsrättsinnehavare liksom konkursbon och sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML.

Uthyrning

Begreppet uthyrning är ett gemenskapsrättsligt begrepp där civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse. Det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet

under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Se vidare avsnitt 20.2. och 20.2.1.

Uthyrare som förklarats frivilligt skattskyldig ska redovisa utgående moms på hyran för sådan fastighet eller fastighetsdel som omfattas av skattskyldigheten. Avdrag får göras för ingående moms som hänför sig till denna skattepliktiga uthyrning. Det medför att de kostnadselement som ingår i hyran inte innefattar någon ”dold” moms som hyresgästen i sin tur måste behandla som en kostnad. Den moms som debiteras på hyran får hyresgästen göra avdrag för enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Sjätte direktivet

Av artikel 13 C i det sjätte direktivet framgår att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och ska närmare bestämma om dess användning.

EG-domstolen har i målen C-381/97, Belgocodex, och C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg behandlat frågor om tillämpningen av artikel 13 C. Av domarna framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och C i sjätte direktivet.

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 13 C i sjätte direktivet medger och också fastställt de nationella reglerna.

Omsättningsland

Tjänst avseende fastighet är omsatt i det land där fastigheten är belägen. Uthyrning av fastighet kan därför mervärdebeskattas i Sverige endast om fastigheten är belägen här i landet (5 kap. 4 § ML). Frivillig skattskyldighet enligt ML kan alltså inte avse fastighet belägen i annat land.

Nya bestämmelser fr.o.m. 2001-01-01

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet ändrades fr.o.m. den 1 januari 2001 i syfte att minska administrativa och rättsliga problem. Huvuddragen i det tidigare systemet kvarstår men vissa betydelsefulla förändringar har skett. Bl.a. anges i ML att numera kan även konkursbo, andrahandshyresgäst och mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML medges frivillig skattskyldighet. Vidare anges direkt i lagen från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast får medges.

Från och med den 1 januari 2001 kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till utländska företagare som har rätt till

återbetalning av moms enligt bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML.

En betydelsefull ändring är att frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Vidare gäller numera att när en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår som en huvudregel skattskyldigheten på den nye ägaren utan särskild ansökan och beslut.

De s.k. återföringsreglerna har fullt ut ersatts av jämkningsreglerna som korrigeringsinstrument av avdrag för ingående moms.

I vissa fall kan rättighet och skyldighet att jämka föras vidare till ny ägare av fastighet.

Lagrum av särskild betydelse

Bestämmelser med särskild betydelse för den frivilliga skattskyldigheten finns i 1 kap. 11–12 §§, 3 kap. 3 § 2 och 3 st. samt 9, 11 och 13 kap. ML Vidare är vissa av de jämkningsbestämmelser som återfinns i 8 a kap. ML av stort intresse i sammanhanget.

I det följande förstås med begreppet skattskyldig, om inte annat anges, även återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 1, 6 samt 9–12 §§ ML.

Om inte annat anges förstås i det följande med begreppet uthyrning även annan upplåtelse av rätt till fastighet, t.ex. upplåtelse av bostadsrätt.

21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta

21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

Byggnad eller annan anläggning

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastighetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör fastighet enligt ML finns i avsnitt 19.2 och 19.3. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i momshänseende.

Stadigvarande bruk

Byggnad och annan anläggning räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark.

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Flyttbar barack, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.

EG-domstolen har i målet C-315/00, Maierhofer, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. Se vidare avsnitt 19.2.2.

Lokal

Yta i byggnad bör enligt Skatteverkets uppfattning normalt inte omfattas av frivillig skattskyldighet om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal.

Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter. Ett annat exempel är takvåning för bilparkering som hyrs ut till ett varuhus.

En byggnadstekniskt ej klart avskild yta bör kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart bestämd till läge och storlek, t.ex. butiksytor i ett varuhus.

I det följande benämns allt som utgör fastighet, om inte annat anges, som regel som lokal.

Verksamhets-tillbehör och industritillbehör

Uthyrning av verksamhetstillbehör och industritillbehör omfattas i princip av skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Emellertid anser Skatteverket att sådan uthyrning av praktiska skäl bör få hänföras till den frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse av fastighet. Det gäller dock bara om inte särskild ersättning tas ut för uthyrningen av tillbehören.

Som framgår av avsnitt 23.3 anses dock i jämkningssammanhang inte industri- och verksamhetstillbehör som annat än lös egendom.

21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen

För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. Som framgår av avsnitt 21.4 kan dock i vissa fall frivillig skattskyldighet medges under s.k. uppförandeskede, dvs. innan hyresavtal

träffats. Skatteverket anser att hyresavtal som gäller för obestämd tid eller för en bestämd tid av minst ett år bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. I de fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. Därvid får en avvägning göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

När en fastighet överlåts bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den nye fastighetsägaren få tillgodoräkna sig hyrestid från den tidigare ägaren. Detsamma bör tillämpas vid överlåtelse av hyresrätt och bostadsrätt.

Exempel

B förvärvar den 1 juli år 2 en fastighet av A som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokaler. Hyresgästen C hade i maj år 1 tecknat hyresavtal om 2 år med A. Hyrestiden löper således ut i maj år 3. B förklaras frivilligt skattskyldig. B:s uthyrning till C får – med hänsyn till C:s hyrestid hos A – anses uppfylla det s.k. stadigvarandekravet.

Staten, kommun m.fl.

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund, utländska beskickningar, karriärkonsulat, vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, samt representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Vid uthyrning till staten, kommuner och kommunalförbund behöver denna hyresgästs verksamhet inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Se dock avsnitt 21.3.1 vad gäller vissa begränsningar i möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till kommuner och kommunalförbund. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt. I den fortsatta redogörelsen avses, om inte annat anges, med uttrycket staten och kommun, även kommunalförbund beskickningar, konsulat och ovannämnda organisationer.

Uthyrning på deltid

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser Skatteverket vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte bör godtas att omfattas av frivillig skattskyldighet. Så bör inte godtas uthyrning till ett företag av en lokal t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan.

21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet

9 kap. 1 § ML
3 kap. 3 § 2 st. och 3 st., 1 och 2 p. ML

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av grupphuvudmannen (se avsnitt 21.3.4).

9 kap. 2 § ML
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML

Frivillig skattskyldighet kan i vissa fall medges innan uthyrning påbörjats (s.k. uppförandeskede). De som kan beviljas frivillig skattskyldighet i dessa fall är fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML.

21.3.1 Fastighetsägare

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet se avsnitt 21.2.1 samt 19.2 och 19.3.

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet eller del av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Enligt Skatteverkets uppfattning bör bedömningen av om frivillig skattskyldighet kan medges eller ej som regel ske på lokalnivå.

Blandad verksamhet

Det innebär att om en hyresgäst med s.k. blandad verksamhet hyr flera lokaler av en fastighetsägare, kan denne inte bli frivilligt skattskyldig avseende lokaler i vilka hyresgästen enbart bedriver skattefri verksamhet. Om hyresgästen använder vissa lokaler såväl för skattepliktig som skattefri verksamhet, kan ändock fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av dessa lokaler. I dessa fall begränsas dock hyresgästens rätt till avdrag för ingående moms på hyran.

Exempel

A hyr ut en lokal till B som i denna bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet). A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående moms på kostnader för t.ex. ombyggnad, reparation och drift av lokalen. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar lokalens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Se vidare avsnitt 21.10.1 och 15.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

Parkeringsplats

Det förekommer att företag av en och samma uthyrare hyr, förutom lokaler direkt använda i den skattepliktiga verksamheten, parkeringsplatser vilka företaget sedan upplåter till sina anställda. Vissa anställda nyttjar parkeringsplatserna för parkering av bilar som används endast till och från arbetet, medan andra anställda parkerar bilar som används i tjänsten till viss del. Uthyraren bör kunna medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av samtliga dessa parkeringsplatser.

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, framgår att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal är underordnad tillhandahållandet av lokalen.

Uppförandeskede

Som framgår av avsnitt 21.4 kan fastighetsägare, om särskilda skäl föreligger, medges frivillig skattskyldighet under s.k. uppförandeskede trots att någon uthyrning ännu inte påbörjats.

Stat och kommun

När det gäller uthyrning till staten eller kommun kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet. Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skatt-

skyldighet endast medges delvis för uthyrningen. Beträffande stadigvarande bostad se avsnitt 15.2.10.2.

Tomträtts-innehavare

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

Bostadsrätt

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt. En bostadsrättsförening kan således bli frivilligt skattskyldig för t.ex. upplåtelse av en affärslokal med bostadsrätt.

Övertagande av fastighet

Om fastighet som överlåts omfattas av frivillig skattskyldighet, övertar utan särskild ansökan och beslut den nye ägaren överlåtarens frivilliga skattskyldighet. Dock finns möjlighet innan den nye ägarens tillträde att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Se avsnitten 21.5 och 21.11. Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Särskilt om vidareuthyrning

Om en första- eller andrahandshyresgäst, som inte är staten eller kommun, i sin tur i sin helhet hyr ut lokalen etc. till någon annan, kan fastighetsägaren endast medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om första- eller andrahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning.

Särskilt om uthyrning till hotellföretag

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fritidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotellverksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skattskyldigt enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § 1 st. 4 p.).

I ett förhandsbesked 2000-10-04 har SRN besvarat ett antal frågor från ett bolag rörande skatteplikt m.m. för uthyrning av ett fritidshus. SRN fann att av bolaget bedriven långtidsuthyrning till stuguthyrningsföretag m.fl. kunde medföra rätt till frivillig skattskyldighet.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, uttalat sin uppfattning i fråga om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter. Av skrivelsen framgår att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas.

SRN har i ett förhandsbesked 2001-11-21 förklarat att skatteplikt föreligger för ett bolags uthyrning av lägenheter till

ett hotellföretag. Vidare har SRN ansett avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML beträffande stadigvarande bostäder inte vara tillämpligt i fallet. Förhandsbeskedet överklagades av RSV till den del det avsåg frågan om avdrag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174. Se även avsnitt 15.2.10.2 och 21.10.3.

21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare

Den som hyr lokal m.m. i första eller andra hand kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra respektive tredje hand. Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes momsstatus, liksom beträffande begränsningar vid uthyrning till staten eller kommun, gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Se nästföregående avsnitt. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

I ett förhandsbesked 1999-11-16 har SRN förklarat ett kommunägt fastighetsbolag frivilligt skattskyldigt för uthyrning av fastighet till kommunen. Fastighetsbolaget förhyrde fastigheten från ett annat bolag. Det kommunala fastighetsbolaget var således förstahandshyresgäst och hade övertagit det hyreskontrakt som kommunen tidigare hade haft direkt gentemot det bolag som ägde fastigheten.

Första- respektive andrahandshyresgäst samt bostadsrättsinnehavare kan medges frivillig skattskyldighet även om fastighetsägaren eller förstahandshyresgästen inte är frivilligt skattskyldig.

Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten

Övertagande av hyresrätt m.m.

Om den som överlåter en hyresrätt eller en bostadsrätt varit frivilligt skattskyldig för uthyrning i lokalen, övergår som regel den frivilliga skattskyldigheten på övertagaren utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitt 21.5 och 21.13.

21.3.3 Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet enligt 6 kap. 3 § ML skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § SBL ska

konkursförvaltaren anmäla konkursboet för registrering hos Skatteverket.

Konkursbo kan bli frivilligt skattskyldigt under samma förutsättningar som en fastighetsägare. Även om konkursgäldenären inte varit frivilligt skattskyldig kan konkursboet bli det.

21.3.4 Mervärdesskattegrupper

Sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML kan numera bli frivilligt skattskyldiga för fastighetsuthyrning. Gruppen som sådan blir då skattesubjekt. Dock gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet inte ska inges av gruppen som sådan utan av grupphuvudmannen med samtycke av den näringsidkare i gruppen som äger fastigheten ifråga eller som innehar ifrågavarande hyres- eller bostadsrätt.

21.4 Uppförandeskede

Förutsättningar

Frivillig skattskyldighet kan, enligt 9 kap. 2 § ML, medges efter ansökan av fastighetsägare, konkursbo eller av sådan grupphuvudman som avses i 6 a kap. ML. Fråga ska vara om fall när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats.

Frivillig skattskyldighet redan under det s.k. uppförandeskedet (innan hyresavtal träffats och hyresgäst tillträtt) kan medges endast om särskilda skäl föreligger och det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Dessa krav har uppställts på grund av att fråga här är om utbetalningar från staten under en längre tid av moms på investeringar, trots att fullständiga garantier inte finns om att uthyrning på uppgivet sätt verkligen kommer till stånd senare.

Hyresgäster och bostadsrättshavare kan inte medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Så kan t.ex. en franchisegivare som hyr en lokal och som avser att efter en omfattande ombyggnad hyra ut den till en franchisetagare, inte bli frivilligt skattskyldig under den tid han låter utföra ombyggnaden av lokalen. Om däremot hyresavtalet ska ingås mellan fastighetsägaren och franchisetagaren, och fastighetsägaren låter utföra ombyggnaden, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

Särskilda skäl

Uppförandet av en byggnad medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så kan också vara fallet vid mera omfattande till- och ombyggnader. Stora påfrestningar på fastighetsägarens likviditet kan då uppkomma. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående moms under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mera omfattande till och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga.

Vid bedömning av om den ingående momsen kan ses som avsevärd, bör enligt Skatteverkets mening hänsyn tas till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som för en fastighetsägare inte kan ses som avsevärt kan vara avsevärt för en annan.

Skatteverket anser att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede även kan medges avseende enstaka lokaler i byggnaden, oberoende av om övriga lokaler omfattas av skattskyldighet eller inte. Allt under förutsättning att förhållandena är sådana att kravet på särskilda skäl får anses uppfyllt.

Avsikten styrkes

Frivillig skattskyldighet innan uthyrning påbörjats måste förutsätta att sökandens avsikter att hyra ut verksamhetslokaler till skattskyldiga hyresgäster eller staten, kommun m.fl. stöds av objektiva omständigheter. Av värde vid bedömningen av om sådana omständigheter föreligger kan t.ex. vara uppgifter om markanskaffning, beviljat bygglov, ritningar, entreprenadkontrakt, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Det finns alltså flera objektiva omständigheter som kan läggas till grund för en bedömning av sökandens avsikt.

Övrigt beträffande sökanden

Ett ytterligare krav är att frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet är lämpligt med hänsyn till sökandens personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Sådant som kan tala mot frivillig skattskyldighet under uppförandeskede är, enligt proposition 1999/2000:82, s. 72, uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder m.m. Tidsaspekten torde dock normalt kunna vägas in vid bedömningen. Anmärkningar som ligger förhållandevis nära ansökningstidpunkten bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

Avslagsbeslut

Om Skatteverket anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör medges, meddelar Skatteverket avslagsbeslut. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 26.

Avdrag

Den som förklarats frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har rätt till avdrag för ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Rätt till avdrag föreligger då för moms på kostnader avseende förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. I proposition 1999/2000:82, s. 85, anges att vid fastighetsuthyrning bör som huvudregel gälla att rätt till återbetalning av moms aldrig bör komma ifråga avseende kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet. På samma sida i propositionen uttalas vidare att motsvarande synsätt bör gälla för dem som förklarats frivilligt skattskyldiga under uppförandeskede. I de fall dessa senare kan komma att få avdrag enligt jämkningsreglerna (t.ex. vid ändrad användning), bör ingående moms som är hänförlig till tiden innan beslut om frivillig skattskyldighet räknas av från det belopp som fastighetsägaren genom årlig jämkning kan få återbetalat.

Avdrag genom jämkning förutsätter att ändrad användning uppkommit. I fallen av uppförandeskede anser Skatteverket att någon faktisk användning av fastigheten inte förelegat under tiden innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Den har då inte använts vare sig i verksamhet som medfört skattskyldighet eller verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Jämkning till fastighetsägarens fördel på grund av ändrad användning kan då inte senare medges för den moms som avser tid innan skattskyldigheten inträtt. Detta synsätt överensstämmer med det propositionsuttalande som hänvisats till i nästföregående stycke.

För dem som förklarats frivilligt skattskyldiga först sedan hyresgäst tillträtt lokal som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, kan i vissa fall avsteg från den ovannämnda huvudregeln göras, genom att s.k. retroaktivt avdrag medges (se avsnitt 21.10.2). Avdrag kan då erhållas för moms som har avseende på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Denna möjlighet finns inte för den som blivit frivilligt skattskyldig redan under uppförandeskedet.

Det ovannämnda innebär att den som förklaras frivilligt skattskyldig under uppförandeskede inte kan erhålla avdrag för

den moms som belöper på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Varken retroaktivt avdrag eller jämkning till fastighetsägarens fördel kan komma ifråga. I den ovannämnda propositionen, s. 86, uttalar regeringen att detta förhållande inte leder till bristande konkurrensneutralitet, då varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjats. Av avsnitt 21.10.2 framgår att om retroaktivt avdrag ska påräknas får dock i princip inte ansökan ha kommit in till Skatteverket efter hyresgästens tillträde utan ska ha lämnats in dessförinnan.

Skatteverket får, redan innan uthyrning påbörjas, besluta att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Upphävande av beslut

Skatteverket har här getts möjlighet att stoppa fortsatt avdragsrätt. Det kan t.ex. gälla fall där fastighetsägaren inte längre har för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska vara sådana att om de förelegat vid Skatteverkets beslut något medgivande till frivillig skattskyldighet inte skulle ha getts. Enbart det faktum att en skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart vid färdigställandet utgör inte en sådan omständighet. Det krävs dock inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren medvetet lämnat oriktiga uppgifter. Möjligheten att besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra omfattar också fall då omständigheterna ändrats efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för byggnationen till att – om inte helt så i vart fall delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

Skatteverkets uppfattning är att beslut som avses här kan fattas endast under uppförandeskedet. Har fastigheten börjat hyras ut kan förhållandena vara sådana att skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.11.

Vidare anser Skatteverket att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Överlåtelse under uppförandeskede

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-23 konstaterat att den frivilliga skattskyldigheten övergår på förvärvaren vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Detta under förutsättning att parterna inte begär att så inte ska ske.

Jämkning och återbetalning

Om frivillig skattskyldighet som beslutats att gälla fr.o.m. uppförandeskedet senare upphör, ska jämkning av avdrag ske samt återbetalning göras av ingående moms. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början

Allmänt

Till och med utgången av år 2000 har ML inte innehållit några bestämmelser om från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast kunnat gälla.

Från och med januari 2001 har direkt i ML (9 kap. 4-5 §§ ML) angivits när skattskyldigheten tidigast inträder. Tre typfall kan urskiljas. När nedan anges fastighet avses i förekommande fall även hyres- och bostadsrätter.

Överlåtelsefall

Då överlåtare av fastighet eller av hyres-/bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelsetillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Det gäller såväl vid onerösa som benefika äganderättsövergångar. Övertagaren blir då frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten. Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt. Kontinuitet i beskattningen uppnås då.

Som framgår av avsnitt 21.11 kan dock parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Uppförandeskeden

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit.

Övriga fall

Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till Skatteverket. Likaså fall då för en befintlig fastighet, helt eller delvis, ansöks om frivillig skattskyldighet och sådan skattskyldighet dessförinnan inte förelegat för fastigheten eller fastighetsdelen. Det kan alltså handla om situationer då ändrad användning uppkommer i en lokal. Här avses också fall då fastighet överlåtits och där den nye ägaren vill bli frivilligt skattskyldig för andra eller ytterligare lokaler än de den tidigare ägaren var frivilligt skattskyldig för.

Även vid tillbyggnad av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet krävs en ansökan för att skattskyldigheten ska

omfatta de tillbyggda delarna. Skattskyldigheten inträder inte utan ansökan och beslut även om de tillbyggda delarna ska brukas av en hyresgäst som redan hyr lokaler, som omfattas av skattskyldighet, i fastigheten.

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Konsekvenser av inträdet

Som framgår ovan kan frivillig skattskyldighet numera aldrig inträda innan den dag då ansökan kommer in till Skatteverket i de fall då skattskyldigheten ska grundas på ansökan. Detta är en stor förändring mot vad som gällt tidigare.

Ett hyresförhållande kan ha pågått en tid innan ansökan kommer in. För tid som ligger innan den dag då frivillig skattskyldighet inträder har hyresvärden inte rätt att debitera moms. Endast den som är skattskyldig kan debitera moms.

Som framgår av avsnitt 21.8 anser Skatteverket att hyresgäst inte har rätt till avdrag för som moms oriktigt betecknade belopp.

21.6 Beskattningsunderlag

Allmänt

Skatt ska tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av den totala hyresersättningen inklusive skatt minskad med 20 %. Med ersättning avses den hyra som följer av hyresavtalet. Vid bostadsföretags eller bostadsrättsförenings upplåtelse av bostadsrätt utgörs ersättningen av årsavgiften.

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Detsamma gäller upplåtelse av parkeringsplats som har sådan nära anknytning till upplåtelsen av lokalen att den anses underordnad uthyrningen av lokalen (se avsnitt 21.3.1). Däremot

ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

Hyresgäst med blandad verksamhet

Även om hyresgästen har s.k. blandad verksamhet ska hela hyresersättningen beläggas med skatt. Hyresgästens rätt till avdrag för ingående moms är begränsad i sådana fall.

Franchising

I ett förhandsbesked år 1992 har SRN uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i momshänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prisförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. SRN ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en momsfri del avseende beräknad hyra för lokaler och en momspliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butikslokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna.

Eftersom frivillig skattskyldighet kan medges vid uthyrning i andra och tredje hand, kan franchisegivare som förhyr lokaler i första hand bli frivilligt skattskyldig för sin vidareuthyrning till franchisetagare.

Uttagsbeskattning

Om en hyresgäst inte erlägger hyra kan i vissa fall uttagsbeskattning komma ifråga. Uttagsbeskattning torde dock som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbjudanden som innebär att nya hyresgäster får hyresfrihet under en begränsad tid.

Skadestånd

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med moms.

21.7 Faktureringsskyldighet

Allmänt
11 kap. 1 och 8 §§ ML

Nya faktureringsregler har införts i ML fr.o.m. den 1 januari 2004. Enligt de nya reglerna ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som

inte är näringsidkare. Beträffande fakturering se vidare avsnitt 17.

Uppgifter i fakturan

En hyresfaktura ska vid frivillig skattskyldighet innehålla utfärdandedatum, unikt löpnummer, säljarens registreringsnummer till moms, säljaren och köparens namn och adress, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod fakturan avser samt uppgifter om ersättningen, skattesats och skattens belopp.

Mindre belopp

Av 11 kap. 9 § ML framgår att fakturans innehåll får frångås om fakturan är på mindre belopp. Skatteverket anser att bestämmelsen inte bör tillämpas beträffande hyresfakturor.

Retroaktivt avdrag för annans ingående moms 8 kap. 19 § ML

I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtares ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Se vidare avsnitt 21.10.2.

I sådana fall ska överlåtaren på begäran av förvärvaren utfärda en handling som styrker avdraget. Denna ska innehålla uppgifter om den ingående moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad som överlåtaren låtit utföra och som han inte har dragit av i sin momsredovisning.

I ML anges inte direkt att uppgifterna ska vara specificerade på lokalnivå. I förvärvarens intresse kan dock ligga att se till att han erhåller sådana specificerade uppgifter. I annat fall kan han kanske inte rätt beräkna sitt retroaktiva avdrag. Inte heller kan han kanske rätt utföra jämkning i samband med senare inträffade omständigheter, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse. Jämkningsbeloppet kan då få komma att beräknas skönsmässigt.

Förvärvaren kan vid kontakt med överlåtaren hänvisa till att handlingen bör vara specificerad på så sätt att kravet i 8 kap. 19 § 4 st. 3 p. ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.

Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

I avsnitt 21.12.1.1 anges att vid överlåtelse av investeringsvaror (t.ex. fastigheter och hyres/bostadsrätter) går överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms ofta över på förvärvaren. Det kan bli aktuellt t.ex. vid överlåtelse av fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller som avses bli det hos förvärvaren.

I sådana fall kan jämkning fullgöras hos förvärvaren endast om han från överlåtaren erhållit en handling som innehåller för jämkningen nödvändiga uppgifter. Överlåtaren är skyldig att utfärda sådan handling även om förvärvaren inte begär det.

Den som tar över rättighet och skyldighet att jämka är skyldig att i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling av det slag som avses här. Skatteverket anser att det innebär följande.

Vid fastighetsköp är den affärshändelse som ska bokföras själva fastighetsköpet med angivande av en anskaffningskostnad. Någon ingående moms som ska jämkas föreligger inte vid ett ”rent övertagandefall” utan endast en latent rättighet/skyldighet att jämka. För bokföring av fastighetsköpet ska det finnas en verifikation som anger att det bokförda värdet för tillgången är korrekt. I verifikationen för fastighetsköpet bör finnas den handling som överlåtaren utfärdat med angivande av den skatt för vilken förvärvaren tagit över rättigheten/skyldigheten att jämka.

Överlåtaren ska i sina räkenskaper ha ett underlag som visar att hans redovisning av moms skett korrekt. För det ändamålet krävs att överlåtaren har en sådan handling som avses här. Köparen bör inom linjen i årsbokslutet ange att det finns en ansvarsförbindelse beträffande ingående moms som eventuellt kan komma att leda till en jämkning och betalning till staten. Därvid bör en hänvisning göras till den grundläggande verifikationen.

Om den som överlåter en investeringsvara har erhållit en sådan handling som avses här från tidigare överlåtare, är han i sin tur skyldig att vidarebefordra denna handling till sin egen förvärvare om vad som angivits i handlingen har betydelse för denne förvärvares rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms. En handling av här avsett slag kan alltså vidarebefordras i flera led.

Uppgifter i handling

Den handling som överlåtaren ska lämna i de nämnda övertagandefallen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför bör handlingen återge

– den ingående momsen vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet varmed likställs hyres- och bostadsrätter,

- vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna,
- i vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts antingen vid förvärvstidpunkten eller senare vid ändrad användning,
- hur den ingående momsen och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
- överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
- uppgift om handling som erhållits från tidigare överlåtare,
- transaktionens art,
- överlåtarens registreringsnummer till moms eller person-/ organisationsnummer,
- övrigt som kan vara av betydelse. Som exempel kan nämnas att inte minst i de fall överlåtaren har s.k. brutet räkenskapsår det är av vikt att handlingen innehåller en klar uppgift om när korrigeringstiden går ut för de olika byggåtgärderna som avses i handlingen.

21.8 Hyresgästs avdragsrätt

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 15) för ingående moms är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med faktura för avsedd hyresperiod som innehåller de uppgifter som anges i avsnitt 21.7.

Beträffande tidpunkten för avdrag se avsnitt 21.9.

Felaktig debitering

Som framgår av avsnitt 21.5 har uthyrare inte rätt att debitera moms på hyra som avser tid vilken inte omfattas av hans frivilliga skattskyldighet. Det torde trots detta kunna förekomma att debitering oriktigt sker av vad som betecknas moms.

Beloppet utgör dock inte moms i ML:s mening. Avdrag hos hyresgästen kan erhållas endast för vad som faktiskt är moms.

Att hyresgästen kan anse sig ha varit i god tro saknar enligt Skatteverkets bedömning relevans när det gäller rätten till avdrag.

Se vidare avsnitt 15.5.

21.9 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror

I ML anges främst i 13 kap. 6 och 16 §§ vid vilka tidpunkter utgående respektive ingående moms ska redovisas. Bestämmelserna är generella och gäller således även skatt på hyror.

Förskott

En hyrestjänst får i det här ifrågavarande sammanhanget anses tillhandahållen då hyresperioden (normalt månad eller kvartal) gått till ända. Hyra som erhållits före nämnda tidpunkt anses som förskott. Vid förskottsbetalningar ska uthyraren redovisa momsen i den månad då förskottet erhålls. Hyresgästens avdragsrätt inträder i den månad då förskottet erläggs.

Exempel

En hyresvärd fakturerar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens postgirokonto den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående moms i skattedeklarationen som avser december. Hyresvärden ska redovisa hela den utgående momsen i skattedeklarationen för januari.

Ej förskott

Om hyra inte erläggs i förskott ska hyresvärden, om han tillämpar faktureringsmetoden vid sin momsredovisning, redovisa den utgående momsen i skattedeklarationen för den månad då hyresperioden går ut. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående moms i skattedeklarationen för samma månad under förutsättning att han tillämpar faktureringsmetoden och att han erhållit godtagbart underlag för sitt avdrag.

Exempel

Hyresperioden är juli-september. Hyresvärden sänder ut hyresfaktura i augusti. Hyran betalas i oktober. Den utgående momsen ska av hyresvärden redovisas i den skattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då

betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Se avsnitt 18.1.

Frivillig skattskyldighet före beslutsdag

Det kan förekomma att Skatteverket fattar beslut om frivillig skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen. I sådana fall ska uthyrarens utgående respektive ingående moms som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen redovisas för den första redovisningsperioden efter beslutet.

Exempel

Ansökan kommer in till Skatteverket 2003-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen. Skatteverket fattar beslut 2003-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2003-02-01. Den utgående respektive ingående moms som belöper på tiden 1 februari–15 mars ska redovisas i skattedeklarationen som avser redovisningsperioden april.

21.10 Avdragsrätt

21.10.1 Avdrag för löpande kostnader

Allmänt

De allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML om avdrag för ingående moms gäller även verksamheter som avser uthyrning av fastighet, 9 kap. 8 § ML.

Om frivillig skattskyldighet föreligger fullt ut, har uthyraren rätt till avdrag för all ingående moms, dock med hänsynstagande till de allmänna begränsningar i avdragsrätten som är föreskrivna i 8 kap. ML vad gäller stadigvarande bostad, personbil m.m.

Blandad verksamhet

Om frivillig skattskyldighet föreligger endast för vissa delar av en fastighet gäller följande

- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger oinskränkt avdragsrätt,
- för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt,
- för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verksamheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om

det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående momsen delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Gemensamma förvärv kan avse t.ex. yttertak, fasader, trappuppgångar, planteringar samt allmänna installationer för vatten, värme och sanitet. Även kostnader för gemensam administration hör hit.

Fördelningsgrunder

Vid beräkning av avdrag utifrån skälig grund bör fördelning av skatten göras på ett sådant sätt att det mest rättvisande ekonomiska resultatet av fördelningen uppnås. Det medför att olika fördelningsgrunder kan bli aktuella i skilda situationer. Som regel bör vid ny-, till- och ombyggnad fördelningen göras utifrån produktionskostnaden för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till produktionskostnaden för övriga delar av fastigheten. Samma fördelningsgrund bör ofta kunna användas i andra situationer, t.ex. vid reparationer och vad gäller administration. I dessa fall kan dock många gånger förhållandena vara sådana att det är lämpligast att göra fördelningen utifrån storleken av de ytor som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till storleken av andra ytor i fastigheten. I andra fall kan fördelningen ske med ledning av uppgifter om byggnadsvolym. I undantagsfall kan fördelning ske av skatten med ledning av den beloppsmässiga storleken av omsättningen i olika verksamhetsgrenar.

Exempel

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (momsfri verksamhet). Fastighetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående momsen på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående momsen utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående momsen därefter, t.ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående momsen på gemensamma förvärv blir då 40 % (400:1 000). Hade fördel-

ning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående momsen fått fördelas med ledning av ytor.

95 %-reglerna

I avsnitt 15.4.2 redogörs för de s.k. 95 %-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML (stadigvarande bostad) liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.

Förmånsrätt

Av 5 § i förmånsrättslagen (1970:979) framgår att hyresvärd kan ha förmånsrätt i hyresgästs konkurs motsvarande högst tre månaders hyra. Avdragsrätten för ingående moms avseende sådan hyra tillkommer konkursgäldenären och inte konkursboet eftersom fråga är om konkurs- och inte massafordran.

Hovrätten för Nedre Norrland har i beslut 1998-01-29, mål nr Ö 679/97, förklarat att förmånsrätten inte omfattar den moms som belöper på hyran. Högsta domstolen har inte meddelat prövningstillstånd. Hovrättens beslut är grundat på en insolvensrättslig bedömning och styr inte i sig den skatterättsliga bedömningen. Hovrättens beslut reglerar endast i vilken mån kundförlust uppkommit. Hyresvärden kan inte anses ha vidkänts en kundförlust avseende enbart den moms som ingått i det ursprungliga fordringsbeloppet. Han är därför skyldig att till staten som moms redovisa och betala 20 procent av det belopp han tillförsäkrats genom förmånsrättslagstiftningen.

HD har i två domar 2002-06-14, mål nr Ö182-01 och Ö1902-00 funnit att begreppet hyra i förmånsrättslagen bör inkludera eventuell moms.

Mäklararvode

Skatteverket har i skrivelser 2001-08-10, dnr 8325-01/100 och 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, lämnat sin syn på frågan om rätt till avdrag för moms på mäklararvode vid köp respektive försäljning av fastighet.

Skrivelsen 2001-08-10 är föranledd av utgången i två förhandsbesked i SRN 2001-06-18 och vad som sägs i skrivelsen berör i förekommande fall de som är frivilligt skattskyldiga eller avser att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastighet.

Mot bakgrund av innehållet i förhandsbeskeden och skrivelsen föreligger rätt till avdrag för moms på mäklararvoden såväl i de fall fråga är om förvärv av fastighet som avses användas i verksamhet som ska medföra frivillig skattskyldighet, som i de

fall fråga är om försäljning av fastighet som ingått i verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet.

Om fastigheten ifråga avses användas, respektive har använts, även för verksamhet som inte medför skattskyldighet, eller innefattar stadigvarande bostad, kan avdrag inte erhållas för hela momsbeloppet på mäklararvodet. Jämför vad som anges ovan under Allmänt och Blandad verksamhet.

Skrivelsen 2004-12-01 behandlar mäklararvode vid förvärv av en fastighet som endast delvis omfattas av frivillig skattskyldighet och där resterande ytor inte är färdigställda. Skatteverket anser att den ingående moms som belöper på köparens mäklarkostnad ska fördelas på en avdragsgill respektive en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. När endast en del av en byggnad är färdigställd bör detta beaktas vid fördelningen av den ingående momsen. Nerlagd produktionskostnad eller en motsvarande faktor kan då vara en lämplig fördelningsgrund när ytorna representerar olika värden. Rätt till jämkning eller s.k. retroaktivt avdrag uppkommer inte senare för den del av den ingående momsen som belöper på mäklarkostnaden och som inte berättigade till avdrag i samband med förvärvet.

Lagerhållning

Skatteverket anser att avdrag inte bör medges för ingående moms direkt vid anskaffningen då den som bedriver s.k. blandad verksamhet anskaffar material som läggs i lager för att användas senare. Avdrag bör medges för den redovisningsperiod då användningen kommer till stånd.

21.10.2 Retroaktivt avdrag

Allmänt
9 kap. 8 § 2–3st. ML

Enligt de allmänna bestämmelserna föreligger rätt till avdrag för moms på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då skattskyldigheten inträtt.

I många fall kan frivillig skattskyldighet inte inträda förrän en tid efter det att förvärv gjorts av ny-, till- eller ombyggnadstjänster. Eftersom dessa förvärv, helt eller delvis, kan anses ha gjorts för den verksamhet som senare kommit att medföra frivillig skattskyldighet, måste möjlighet finnas att erhålla avdrag för momsen på förvärven sedan skattskyldighet beviljats. I annat fall skulle kumulativa effekter uppkomma.

Jämkning utgör det normala korrigeringsinstitutet då avdrag för ingående moms ska medges med högre eller lägre belopp efter t.ex. ändrad användning av fastigheten jämfört med då

byggnadstjänsterna förvärvades. I de fallen då fastigheten inte tagits i bruk före tidpunkten för den frivilliga skattskyldigheten kan dock faktiskt ändrad användning inte anses föreligga i och med att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inträder. I de fallen bör därför jämkningsreglerna inte tillämpas.

Fastighetsägare, hyresgäster m.fl.

För de fallen har i stället införts en möjlighet att erhålla s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Till och med den 31 december 2000 var denna rätt förbehållen fastighetsägare. För tid därefter gäller samma möjlighet för andra som förklarats frivilligt skattskyldiga, såsom t.ex. för första- och andrahandshyresgäster.

Uppförandeskede

För de som förklarats frivilligt skattskyldiga under s.k. uppförandeskede gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Dessa erhåller i stället avdrag för den ingående momsen enligt de allmänna reglerna. Som framgår vid kantrubriken allmänt i detta avsnitt föreligger rätt till avdrag för moms på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. För en närmare redogörelse beträffande rätten till avdrag för den som medgetts frivillig skattskyldighet under uppförandeskede se avsnitt 21.4.

Ny-, till och ombyggnadsarbeten

Rätten till retroaktivt avdrag omfattar den ingående moms som belöper på ny-, till- och ombyggnadsarbeten som fastighetsägaren eller en tidigare ägare till fastigheten utfört eller låtit utföra.

Med fastighetsägare likställs i detta sammanhang – med hänsyn till vad som anges i 9 kap. 3 § ML – hyresgäster och andra som kan beviljas frivillig skattskyldighet. Det innebär att i fortsättningen kommer retroaktivt avdrag att kunna medges frivilligt skattskyldig hyresgäst om denne bekostat till- eller ombyggnadsarbeten av den lokal han hyrt. Om han förvärvat hyresrätten till lokalen från en annan person (alltså tagit över hyresrätten från tidigare hyresgäst i lokalen) kan han i princip medges retroaktivt avdrag för ingående moms på kostnader som denne överlåtare haft för till- eller ombyggnad av lokalen.

Tidsgräns

En förutsättning för retroaktivt avdrag är att den frivilliga skattskyldigheten hos den som yrkar avdraget medgetts inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han eller en tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten.

Ej tagits i bruk

När det gäller arbeten som utförts eller låtit utföras av den som yrkar det retroaktiva avdraget gäller att avdrag kan medges

endast om den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena inte tagits i bruk efter åtgärderna men innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Om så skett kan retroaktivt avdrag i princip inte erhållas. Om fastigheten hyrts ut momsfritt eller tagits i anspråk för egen momsfri verksamhet, och sedan kommer att användas i verksamhet för vilken frivillig skattskyldighet medges, kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas med stöd av reglerna om jämkning. Se vidare avsnitt 21.12 och 23.

Frivillig skattskyldighet kan medges tidigast från den dag ansökan kommer in till Skatteverket, dock inte tidigare än från den dag hyresgästen tillträder lokalen. För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges från dagen för hyresgästens tillträde krävs därför i princip att ansökan kommer in till Skatteverket innan nämnda tillträdesdag. Om ansökan kommer in någon tid efter tillträdesdagen skulle den frivilliga skattskyldigheten kunna gälla först fr.o.m. ansökningsdagen. I och med det skulle retroaktivt avdrag i princip inte kunna medges eftersom fastigheten då tagits i bruk innan den dag skattskyldigheten inträtt. En kort tids försening med ansökan skulle således diskvalificera från rätten till retroaktivt avdrag. Detta skulle gälla oavsett anledningen till förseningen.

Skatteverket anser att en sådan effekt inte är önskvärd och det torde inte heller, med hänsyn till uttalande i prop. 1999/2000:82, s. 144, ha varit lagstiftarens avsikt att retroaktivt avdrag ska omöjliggöras i sådana fall. I nämnda uttalande anges att retroaktivt avdrag inte bör medges om fastigheten tagits i bruk för annan verksamhet, och att jämkningsreglerna kan bli tillämpliga i stället för reglerna om retroaktivt avdrag om fastigheten tagits i bruk för uthyrning till hyresgäst utan skattskyldighet.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, behandlat frågan om när en ansökan senast ska ha kommit in utan att fastigheten ska anses vara tagen i bruk för skattefri verksamhet. Av skrivelsen framgår att bestämmelsen om retroaktivt avdrag framdeles ska tolkas så att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte ska anses vara tagen i bruk när en ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokalen har kommit in till Skatteverket senast under kalendermånaden efter den månad hyresgästen tillträdde lokalen.

Då ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder utförts eller låtit utföras av tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) gäller att retroaktivt avdrag inte kan komma ifråga hos förvärvaren av fastigheten om denne haft rätt till avdrag enligt vad som anges i 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML (förvärv från den som uttagsbeskattats i byggnadsverksamhet). Inte heller kan retroaktivt avdrag medges om överlåtaren medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller om den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena i bruk efter åtgärderna men innan frivillig skattskyldighet medgetts förvärvaren.

Det kan förekomma att överlåtaren blivit frivilligt skattskyldig enbart för andra delar av fastigheten än de som den ifrågavarande ingående momsen avser. Skatteverket anser att sådan skattskyldighet inte lägger hinder i vägen för retroaktivt avdrag hos förvärvaren av fastigheten.

A conto-fakturor

Det förhållandet att moms debiterats i a conto-fakturor bör inte påverka bedömningen av om rätt till retroaktivt avdrag föreligger eller inte. Avgörande för den retroaktiva avdragsrätten bör i stället vara om slutbesiktning eller motsvarande skett inom treårsgränsen. Har sådan åtgärd vidtagits inom den tiden bör avdragsrätt föreligga för all den skatt som erlagts i a conto-fakturor för en sådan entreprenad.

Exempel

En byggnadsentreprenad påbörjas i slutet av år 2001. Under år 2002 erlägger byggherren a conto-belopp inklusive moms till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 2003. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2006, och han inte tagit fastigheten i bruk innan dess, har han avdragsrätt för den ingående momsen avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 2003.

Utvidgat reparationsbegrepp

Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt momsavdrag. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen.

Blandad verksamhet

Vid fall av blandad verksamhet ska momsen fördelas i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Driftkostnader

För ingående moms på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag.

Tidpunkt för retroaktivt avdrag

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder dock avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen.

Inkomsttaxeringen påverkas

Då retroaktivt avdrag för moms erhålls påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring. Det är fallet då det retroaktiva avdraget har avseende på moms hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § och 19 kap. 14 § IL).

21.10.3 Begränsningar av avdragsrätten

De allmänna begränsningar av avdragsrätten som anges i 8 kap. ML, t.ex. beträffande stadigvarande bostad och personbil, gäller även den som är frivilligt skattskyldig.

I dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174, har RR ansett avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad inte vara tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag.

Se avsnitt 15.2.10.

21.11 Skattskyldighetens upphörande

Allmänt
9 kap. 6 § ML

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte föreligger längre. Den skattskyldige har alltså inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet. Dock kan i samband med överlåtelse av fastighet upphörande av frivillig skattskyldighet medges efter ansökan (se nedan i detta avsnitt).

Ändrad användning
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML

Skattskyldighet avseende uthyrning av lokaler i en fastighet kan upphöra vid skilda tidpunkter. Exempel på sådant som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och skattefri hyresgäst i stället hyr samma lokal samt då lokal tas i anspråk som bostad.

Ett annat exempel är då förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Även fastighetsägarens frivilliga skattskyl-

dighet kan då upphöra. I vissa fall då andrahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör kan såväl förstahands-hyresgästens som fastighetsägarens skattskyldighet upphöra.

Brand, rivning
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML

Om en byggnad eller del av byggnad i sin helhet förstörs eller rivs så att den inte längre kan användas upphör den frivilliga skattskyldigheten. Om en byggnad endast delvis skadats så att den där bedrivna verksamheten kan fortsätta efter reparation av byggnaden anser Skatteverket att den frivilliga skatt-skyldigheten bör kvarstå. Avdragsrätt föreligger då för den ingående momsen på reparationskostnaderna.

Anmälan
9 kap. 7 § 2 st. ML

Vid ändrad användning, och vid brand eller rivning, upphör den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och utan beslut från Skatteverket. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till Skatteverket om förhållande som gör att den frivilliga skatt-skyldigheten upphör. Sådan anmälan kan göras på blankett SKV 5723.

Outhyrda lokaler

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med momsfri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som kan medföra frivillig skattskyldighet enligt ML, bör enligt Skatteverket den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder. Om innan dess annan händelse inträffar, t.ex. ombyggnad för användning i momsfri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser Skatteverket att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i skattepliktig uthyrningsverksamhet i fortsättningen, den frivilliga skatt-skyldigheten bör upphöra då den uthyrning som grundade den frivilliga skattskyldigheten upphörde.

Uppförandeskede
9 kap. 6 § 2 st. ML

Frivillig skattskyldighet kan under vissa förutsättningar medges under s.k. uppförandeskede. Se avsnitt 21.4. Skatte-verket får, redan innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att sådan skattskyldighet ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren inte längre kan anses ha för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska då vara av

sådan art att om de förelegat eller varit kända vid Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet något medgivande inte skulle ha getts.

Skatteverkets uppfattning är att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet i fall som avses här kan avse såväl hel som del av fastighet.

Efter det att uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats kan här avsedda beslut inte fattas. Förhållandena kan då i stället vara sådana att skattskyldigheten kan upphöra på grund av sådant som avses ovan under Ändrad användning.

Enbart det faktum att någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart efter färdigställandet utgör inte skäl för upphörande av den frivilliga skattskyldigheten.

Det krävs inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren i sin ansökan om frivillig skattskyldighet har lämnat oriktiga uppgifter. Möjlighet att besluta om att skattskyldigheten ska upphöra omfattar även fall då omständigheternas ändras efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för denna till att – helt eller delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

Överlåtelse av fastighet
9 kap. 6 § 3 st. ML
Gemensam ansökan före tillträdet

Av avsnitt 21.5 framgår att vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelsetillfället övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan och utan beslut av Skatteverket. Dock ska Skatteverket besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde av fastigheten om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Om inte denna möjlighet funnes skulle skattskyldigheten inte kunna ses som frivillig för förvärvaren. Ansökan kan lämpligen göras på blankett SKV 5724.

Att parterna gemensamt ska inge ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämkningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Se vidare avsnitt 21.12.1.

Skatteverket anser att begäran om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Om utträde begärts och beviljats, kan enligt Skatteverkets uppfattning förvärvaren av fastigheten senare begära frivillig skattskyldighet för samma fastighet. Om han då beviljas sådan

skattskyldighet kan han inte senare på begäran gå ur denna. Den frivilliga skattskyldigheten kan då för hans del senare upphöra endast på grund av ändrad användning m.m.

Av 9 kap. 7 § 1 st. ML framgår att överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av såväl den tidigare som den nye ägaren. Sådan anmälan kan göras av överlåtaren på blankett SKV 5722 och av förvärvaren på blankett SKV 5721.

21.12 Korrigering av avdrag för ingående moms

Allmänt

Rätt till avdrag för ingående moms föreligger endast om momsen hänför sig till förvärv i verksamhet som medför skattskyldighet. Om den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet gör förvärv för uthyrning som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, kan avdrag inte erhållas för momsen på det förvärvet. Det kan t.ex. vara fråga om förvärv i samband med uthyrning av bostad eller uthyrning av lokal till hyresgäst med skattefri verksamhet.

Det är inte ovanligt att förvärv görs av t.ex. byggtjänster i verksamhet som medför frivillig skattskyldighet för fastighets-uthyrning, avdrag för ingående moms erhålls, men de lokaler där byggtjänsterna utförts senare kommer att användas i uthyrningsverksamhet som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna kan exempelvis komma att användas för uthyrning till hyresgäst som har sådan verksamhet att förutsättningar för frivillig skattskyldighet för hyresvärden inte längre föreligger.

I en sådan situation kan det framstå som obefogat att hyresvärden ska få behålla hela det avdrag han erhöll vid förvärvet av byggtjänsten. Denna kan ju komma att konsumeras till viss del i den uthyrningsverksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma erfordras att en korrigering görs av det medgivna avdraget.

Återföringsregler

Den 1 juli 1979 infördes samtidigt med möjligheten till frivillig skattskyldighet regler för korrigering av avdrag för ingående moms i fallen med frivillig skattskyldighet. Reglerna har tagit sikte på situationer då fastighet kommit att hyras ut under omständigheter som gjort att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre förelegat.

Reglerna har vidare avsett fall då fastighet som omfattats av frivillig skattskyldighet överlåtits genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (i och med överlåtelsen har möjliggjorts för den nye ägaren att använda fastigheten i skattefri verksamhet).

I och med Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 har även de s.k. jämkningsreglerna avseende avdrag för ingående moms kommit att användas som korrigeringsinstrument i fall som avses ovan. Genom särskild reglering har dock dubbelkorrigering till följd av samtidigt användande av de båda korrigeringsinstrumenten undvikits.

Endast jämkningsregler fr.o.m. 2001-01-01

Det har ansetts svårhanterligt med två korrigeringsinstrument med sinsemellan olika konstruktion. Därför har fr.o.m. den 1 januari 2001 återföringsreglerna slopats. För tid därefter ska korrigering av avdrag för ingående moms även vad gäller den frivilliga skattskyldigheten ske enbart enligt bestämmelserna om jämkning. Jämkningsbestämmelserna är generella och gäller såväl för obligatorisk som för frivillig skattskyldighet. Reglerna avser vissa situationer då t.ex. fastighet blir föremål för ändrad användning liksom då fastighet överlåts samt vidare vid konkurs. De allmänna jämkningsreglerna finns intagna i 8 a kap. ML. En ingående redogörelse för dessa allmänna jämkningsregler finns i avsnitt 23.

Även om de allmänna jämkningsreglerna principiellt även gäller fallen av frivillig skattskyldighet har det varit nödvändigt att komplettera med särskilda jämkningsbestämmelser för frivillig skattskyldighet. Dessa särskilda bestämmelser redogörs för i avsnitt 21.12.1.1.

21.12.1 Allmänt om frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan i detta avsnitt lämnas en mycket översiktlig redogörelse för några situationer i vilka den som är frivilligt skattskyldig kommer i kontakt med de allmänna jämkningsbestämmelserna. För en redogörelse över begrepp i samband med jämkning samt en närmare beskrivning av i vilka situationer jämkning kan komma ifråga samt hur jämkning ska utföras, se avsnitt 23.

Ändrad användning

Flera paralleller finns mellan de tidigare återföringsreglerna och jämkningsreglerna. Jämkning ska i princip ske om avdrag för ingående moms erhållits i samband med mera omfattande ny-, till- eller ombyggnadsarbeten och den lokal där arbetena utförts senare kommer att användas för t.ex. uthyrning till

hyresgäst som har skattefri verksamhet. Vidare ska jämkning ske om hyresvärden tar lokalen i anspråk för användning i egen skattefri verksamhet.

Som framgår av avsnitt 23 ska dock jämkning ske endast om momsen på kostnaderna för byggåtgärderna överstigit vissa gränsbelopp och den ändrade användningen dessutom sker inom en viss tid, den s.k. korrigeringstiden.

Överlåtelse av fastighet och överföring av jämknings-skyldighet

I princip ska jämkning ske om fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig erhållit avdrag för ingående moms på större byggnadsarbeten och fastigheten därefter överlåts inom korrigeringstiden.

Dock gäller, som framgår av avsnitt 21.5, att ny ägare till fastighet övertar den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet om inte parterna gemensamt före tillträdesdagen ansöker om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Om sådan ansökan inges utlöser överlåtelsen jämkningsskyldighet hos överlåtaren om förutsättningar i övrigt för jämkning är uppfyllda. Om inte ansökan inges, och den nye ägaren alltså tar över den frivilliga skattskyldigheten, tar han även över den rättighet och skyldighet till jämkning på grund av överlåtelsen som annars skulle ha tillkommit överlåtaren, såvida inte parterna avtalar att överlåtaren ska jämka.

Det innebär alltså i normalfallet att en överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte i sig medför att jämkning utlöses. Först vid ändrad användning hos förvärvaren, eller i vissa fall vid dennes överlåtelse av fastigheten, kommer jämkning att aktualiseras.

Det torde inte vara ovanligt med fall där ändrad användning av fastigheten inträffat, t.ex. i samband med byte från hyresgäst med skattepliktig verksamhet till hyresgäst med skattefri verksamhet, och till följd därav jämkning påbörjats hos överlåtaren, beträffande avdrag för moms på byggåtgärder som vidtagits i en eller flera lokaler. Jämkning ska ske årsvis under korrigeringstiden vid ändrad användning. Om en sådan fastighet överlåts ska överlåtaren så att säga jämka färdigt på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid. Han ska alltså jämka även den del av tidigare medgivet avdrag som kan sägas ha avseende på de vid överlåtelsen återstående korrigeringsåren. Sådan slutjämkning ska ske på en gång.

Överföring till den nye fastighetsägaren av rättighet och skyldighet att jämka gäller alltså inte sådan slutjämkning som avses i nästföregående stycke och som har sin grund i ändrad användning som inträffat under den tidigare fastighetsägarens innehavstid. Se vidare avsnitten 21.12.1.1–21.12.1.3.

Hyres- och bostadsrätter

I jämkningssammanhang likställs hyres- och bostadsrätter med fastighet. Det innebär att hyresgäst- och bostadsrättshavare som förklarats frivilligt skattskyldiga även kan bli jämkningsskyldiga. De kan också överta rättigheter och skyldigheter att jämka i samband med att de förvärvar hyres- eller bostadsrätter som omfattas av frivillig skattskyldighet.

Konkurs

Generellt gäller att fastighetsägare som försätts i konkurs kan drabbas av skyldighet att jämka avdrag för ingående moms liksom att konkursbo under vissa förutsättningar kan ta över denna jämkningsskyldighet till viss del. Detta gäller alltså även fallen av frivillig skattskyldighet. Se vidare avsnitten 23.9 och 41.3.10.

Handlingar

Då rättighet och skyldighet att jämka går över på förvärvare av fastighet (varmed här likställs förvärvare av hyres- och bostadsrätter) ska överlåtaren till förvärvaren överlämna handling som förvärvaren sedan kan ha som underlag för eventuell framtida jämkning. En närmare beskrivning av vad en sådan handling ska innehålla lämnas i avsnitt 21.7.

Intyg

I de tidigare återföringsreglerna har bestämmelser funnits om möjlighet för överlåtare av fastighet att utfärda intyg om återförd och återbetald moms. Förvärvaren har sedan, under vissa förutsättningar, kunnat erhålla avdrag för denna s.k. intygsmoms. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i jämkningssystemet.

21.12.1.1 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet

Allmänt

En omfattande redogörelse för de allmänna jämkningsreglerna finns i avsnitt 23. Nedan i detta avsnitt redogörs för de särskilda jämkningsregler som finns i 9 kap. 9–13 §§ ML och som är specifika för den frivilliga skattskyldigheten. Det bör noteras att dessa särskilda regler utgör ett komplement till de allmänna reglerna och att den som är frivilligt skattskyldig i hög grad berörs även av de allmänna reglerna.

Frivillig skattskyldighet upphör 9 kap. 10 § ML

Jämkning ska i princip ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör. I och med den händelsen möjliggörs användning av fastigheten på ett sådant sätt att fortsatt avdrag för ingående moms inte är befogat. I avsnitt 21.11 redogörs för i vilka situationer frivillig skattskyldighet kan upphöra.

Användning för annat ändamål

Ett förhållande som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyraren tar fastigheten eller del av den i anspråk för egen verksamhet. Ett sådant ianspråktagande medför dock inte att jämkning ska ske om den verksamhet för vilken fastigheten tas i anspråk medför skattskyldighet enligt ML. Fastigheten kommer även efter denna ändrade användning att konsumeras på ett sådant sätt att rätt till avdrag föreligger och jämkning blir obefogad. Om uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som inte till någon del medför skattskyldighet föreligger i princip grund för jämkning. För det fall uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen s.k. blandad verksamhet är det Skatteverkets uppfattning att jämkning ska ske till viss del.

Vid ändrad användning ska jämkning ske årligen under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att om t.ex. en fastighetsägare som varit frivilligt skattskyldig helt övergår till att hyra ut till hyresgäster som har skattefria verksamheter, och han därför inte på grund sin uthyrning ska vara momsregistrerad längre, han ändå har för varje år som återstår av korrigeringstiden att fullgöra sin jämkningsskyldighet. Han måste av den anledningen kvarstå som registrerad för att fullgöra den jämkningsskyldighet som härrör från hans tidigare frivilliga skattskyldighet. Av 7 § SBF framgår att en registrering ska kvarstå till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Om fastigheten senare överlåts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs ska dock den då återstående delen av jämkningsbeloppet jämkas på en gång.

Bedömning av om jämkning ska ske eller ej görs i förekommande fall för del av fastighet.

Brand och rivning

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör till följd av brand eller rivning ska jämkning inte ske. Anledning till det är att fastigheten efter den händelsen inte längre kan konsumeras.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede upphör 9 kap. 11 § ML

Av avsnitt 21.4 framgår att frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Den frivilliga skattskyldigheten i de fallen medför att staten till den skattskyldige återbetalar ingående moms med betydande belopp under uppförandeskedet trots att utgående moms på uthyr-

ningar kommer att redovisas först när byggnaden senare tagits i anspråk för uthyrning.

I avsnitt 21.11 anges att Skatteverket får besluta att frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för skattskyldigheten inte längre bedöms föreligga.

Frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede kan också upphöra på grund av att när byggnadsarbetena slutförts fastigheten, innan skattepliktig uthyrning kommer till stånd, tas i anspråk för skattefri verksamhet, t.ex. uthyrning till hyresgäst med skattefri verksamhet eller för egen sådan verksamhet.

Särskilda jämknings- och återbetalningsregler

I de fall som avses i de båda nästföregående styckena är det inte befogat att tidigare medgivna avdrag ska kvarstå. Den frivilliga skattskyldigheten kommer ju att avbrytas och fastigheten konsumeras i skattefri verksamhet.

I och med att den frivilliga skattskyldigheten upphör kan sägas att ändrad användning uppkommit. Medgivna avdrag skulle då kunna justeras enligt de allmänna jämkningsbestämmelserna.

Emellertid skulle jämkningen då kunna omfatta endast den del av medgivna avdrag som kan sägas avse den från upphörandetidpunkten återstående delen av korrigeringstiden. För den tid som löpt under uppförandetiden skulle avdraget då kvarstå. Det skulle framstå som obefogat eftersom fastigheten – eller i förekommande fall fastighetsdelen – aldrig kommit att användas rent faktiskt i verksamhet som medfört skattskyldighet.

För att förhindra omotiverade avdrag i dessa fall har i 9 kap. 11 § ML införts en specialreglering för avdragskorrigering.

Dessa regler innebär att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom ska ingående moms, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. Sådan återbetalning ska göras enligt de allmänna reglerna i 13 kap. ML. På såväl jämknings- som återbetalningsbeloppen ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 19 kap. 3 § SBL och löpa fr.o.m. dagen för återbetalning av den ingående momsen till fastighetsägaren till den dag då den frivilliga skattskyldigheten upphör.

I praktiken innebär dessa bestämmelser att fastighetsägaren till staten återbetalar det totala belopp för vilket momsavdrag erhållits. Att återbetalningen av det totala beloppet delvis grundas på jämkningsregler och delvis på särskilda återbetalningsregler är helt föranlett av lagtekniska skäl. I praktiken handlar det helt om återbetalning.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, summerat reglerna om jämkning och återbetalning när uppförandeskede upphör innan någon skattepliktig uthyrning kommit till stånd. Skatteverket anser att avdragskorrigering ska ske dels genom jämkning och dels genom återbetalning. Sådan ingående moms som enligt de ordinära jämkningsreglerna inte kommer att bli föremål för jämkning ska i stället återbetalas.

Ingående moms som ska jämkas ska redovisas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då den jämkningsgrundande händelsen inträffade. Enligt Skatteverkets uppfattning ska även sådan ingående moms som ska återbetalas redovisas för samma redovisningsperiod.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inte avdragsrätt för sådan ingående moms som avser tid efter det att förutsättningar för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte längre föreligger.

Egen skattepliktig verksamhet

Om fastigheten tas i anspråk av fastighetsägaren för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML ska jämkning inte ske.

Delvis användning i skattefri verksamhet

Av lagtexten framgår inte direkt hur det ska förfaras när en fastighet som fullt ut omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede senare kommer att användas till viss del i skattefri verksamhet när den är klar att tas i anspråk. Skatteverkets uppfattning är att i dessa fall bör de särskilda jämknings- och återbetalningsreglerna i 9 kap. 11 § ML vara tillämpliga ifråga om dessa fastighetsdelar.

Om frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och lokal sedan byggnadsarbetena slutförts blir outhyrd, ska jämkning och återbetalning inte ske. Om lokalen senare tas i anspråk för t.ex. skattefri uthyrning kan jämkning/återbetalning komma ifråga.

Outhyrd lokal

Av avsnitt 21.5 framgår att vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet går skattskyldigheten över på den nye ägaren. Denne tar då över rättigheter och

skyldigheter att jämka från överlåtaren. Dock kan, som anges i avsnitt 21.11, parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Överlåtelse av fastighet 9 kap. 12 § ML

Vid sådan begäran om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten ska överlåtaren fullgöra jämkningsskyldigheten om inte den nye ägaren tar över den enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML. En förutsättning för att förvärvaren ska kunna ta över jämkningsskyldigheten är att han vid övertagandet av fastigheten är skattskyldig enligt ML, antingen obligatoriskt eller frivilligt för uthyrning av annan fastighet än den som nu tas över.

Vad gäller jämkning på grund av ändrad användning som inträffat under överlåtarens innehavstid är dock överlåtaren jämkningsskyldig.

Om skälet till att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen inte är en begäran från parterna utan beror på att förvärvaren omgående hyr ut till hyresgäster som bedriver skattefri verksamhet, eller tar fastigheten i anspråk för egen skattefri verksamhet, upphör den frivilliga skattskyldigheten automatiskt. Jämkningen ska då fullgöras av förvärvaren enligt de regler som gäller vid ändrad användning.

Hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder 9 kap. 13 § ML

I vissa fall kan fastighetsägare bli skyldig att jämka till följd av åtgärder som vidtagits av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Det kan t.ex. vara så att en förstahandshyresgäst är frivilligt skattskyldig för uthyrning och i och med det även fastighetsägaren blivit frivilligt skattskyldig för uthyrning till förstahandshyresgästen. Om förstahandshyresgästen senare tar lokalen i anspråk för uthyrning till skattefri hyresgäst, eller för egen skattefri verksamhet, upphör förutsättningarna för såväl förstahandshyresgästen som fastighetsägaren att vara frivilligt skattskyldiga. Både fastighetsägaren och förstahandshyresgästen kan då bli skyldiga att jämka avdrag för ingående moms. I förekommande fall kan även åtgärder som vidtas av frivilligt skattskyldig andrahandshyresgäst påverka uthyrare i tidigare led.

Den beloppsgräns om 100 000 kr som anges i definitionen av investeringsvara i 8 a kap. 2 § 1 st. 2 p. ML gäller för fastighetsägaren och hyresgästen respektive bostadsrättshavaren gemensamt. Jämkning kan alltså komma att ske hos t.ex. fastighetsägaren om denna vidtagit en byggåtgärd med en

ingående moms om 60 000 kr och hyresgäst en åtgärd med ingående moms om 40 000 kr.

Exempel

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till D.

A har inom den senaste tioårsperioden uppfört byggnaden och B har bekostat en betydande ombyggnad av de ifrågavarande lokalerna. D avflyttar och den enda hyresgäst som går att få till lokalen är E som bedriver fullt ut skattefri verksamhet. Inte någon av A, B och C kan då längre vara frivilligt skattskyldig om E hyr lokalen (det förutsätts att B och C inte har någon egen verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML)

Såväl A som B kan bli skyldiga att jämka avdragen ingående moms. Det gäller oavsett E hyr via C eller direkt av A.

Bestämmelser om vad som gäller beträffande jämkning vid överlåtelse respektive frånträdande av hyres- eller bostadsrätt framgår av 8 a kap. 4 respektive 14 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.

Exempel

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B. Denne är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C. A har haft kostnader för nybyggnation och har erhållit momsavdrag. B har haft kostnader för omfattande ombyggnad av den lokal han hyr ut till C. B har medgetts momsavdrag. Om C avflyttar och B i stället hyr ut till D som har skattefri verksamhet, upphör såväl B:s som A:s frivilliga skattskyldighet. Såväl A som B ska då jämka på grund av ändrad användning.

Anta att B i stället överlåter sin hyresrätt till C som ska använda lokalen i sin egen skattepliktiga verksamhet. Då upphör den frivilliga skattskyldigheten för B men inte för A. C ska då ta över B:s rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 12 § ML). Vid själva övertagandetillfället uppkommer dock ingen jämkning för C eftersom han då har skattepliktig verksamhet.

Anta vidare att C senare övergår till att bedriva skattefri verksamhet alternativt hyr ut till skattefri hyresgäst.

Han ska då årligen jämka avdraget för den skatt som hänför sig till den ombyggnad B bekostat.

A:s frivilliga skattskyldighet gentemot C upphör och A ska då jämka på grund av den händelsen (9 kap. 10 § ML). A ska inte jämka allt på en gång utan det ska ske årligen under återstoden av korrigeringstiden.

21.12.1.2 Inkomstbeskattningen påverkas

Vid jämkning av moms påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring eller direktavdrag. Det är fallet då jämkningen har avseende på moms hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen.

Någon närmare redogörelse för hur inkomstbeskattningen påverkas av jämkning av moms lämnas dock inte i den här handledningen.

21.12.1.3 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan följer ett antal exempel avseende jämkning hos den som är frivilligt skattskyldig. Eftersom jämkningsreglerna som regel är generella och inte endast gäller den som är frivilligt skattskyldig hänvisas till avsnitt 23, när det gäller en redogörelse för allmänna begrepp m.m. vad gäller jämkning.

Exempel 1

Jämkning till skattskyldigs nackdel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 erhålls avdrag för ingående moms med 200 000 kr för ombyggnad av en lokal. Lokalen hyrs ut till en person som är skattskyldig enligt ML. Uthyraren blir frivilligt skattskyldig år 1. År 5 avflyttar hyresgästen och lokalen hyrs ut till en hyresgäst med verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 200 000 kr. Avdraget fördelas med 20 000 kr per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.

2. Ändrad användning år 5. Den del av avdraget om 200 000 kr som belöper på år 5, 20 000 kr, jämkas till uthyrarens nackdel i deklarationen för den första redovisningsperioden år 6.

Motsvarande jämkningsåtgärder sker sedan för de övriga år av korrigeringstiden som den skattefrie hyresgästen finns kvar i lokalen.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML. 9 kap. 1 och 7 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 2

Jämkning till skattskyldigs fördel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 färdigställs en byggnad. Den ingående momsen på kostnaderna för byggnadsarbetena uppgår till 2 000 000 kr. I byggnaden finns fem lika stora lokaler (lokalerna 1–5). Produktionskostnaden är lika hög för varje lokal. Det år byggnaden färdigställs medges avdrag för ingående moms eftersom fastighetsägaren då beviljas frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokalerna 1–3. Lokalerna 4–5 förhyrs av personer med skattefri verksamhet. År 5 byts dock hyresgäst i lokal 4. En hyresgäst med skattepliktig verksamhet flyttar in i lokalen.

Fastighetsägaren beviljas då frivillig skattskyldighet för lokal 4.

Konsekvenser:

1. Avdrag medges år 1 med 1 200 000 kr (3 lokaler à 400 000 kr). Avdraget fördelas med 120 000 kr per år under korrigeringstiden.

2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kr avseende den del som belöper på år 5 av den ingående momsen för byggnationen av lokal 4 (momsen 400 000 kr på kostnaden för byggnationen av lokal 4

fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kr på varje sådant år). Avdraget medges i deklarationen som avser den första redovisningsperioden år 6. Om den skattepliktiga hyresgästen fortsätter att vara kvar i lokalen medges avdrag genom jämkning på motsvarande sätt för varje kvarstående år av korrigeringstiden.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML 9 kap. 1 § ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 3

Retroaktivt avdrag för tidigare ägares ingående moms. Ändrad användning.

Förutsättningar:

A låter år 1 uppföra en byggnad. Den ingående momsen uppgår till 500 000 kr. Byggnaden överlåts år 3 till B. A har inte tagit byggnaden i bruk före överlåtelsen. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för halva byggnaden. Resterande del av byggnaden förblir outhyrd. B har räkenskapsår som slutar den 30 april. Under hösten år 6 bygger B om hela byggnaden till bostad.

Konsekvenser:

1. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för uthyrning av halva byggnaden. Han medges då avdrag med 250 000 kr enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kr per år.

2. På hösten år 6 bygger B om den uthyrda lokalen till bostad. Jämkning ska då ske på grund av ändrad användning. Den ändrade användningen inträffar under räkenskapsåret 1 maj år 6–30 april år 7. Vid utgången av det räkenskapsåret är bostaden färdigställd. De 25 000 kr för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämkningen ska redovisas i deklarationen för den första redovisningsperioden efter den 30 april år 7. Årlig jämkning ska sedan ske för fortsättningen av korrigeringstiden, trots att fastighetsägaren inte längre är frivilligt skattskyldig.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML samt 9 kap. 7, 8 och 11 § ML och 8 kap. 19 § ML samt 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 4

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämkning och återbetalning.

Förutsättningar:

År 1 påbörjade A uppförande av en byggnad som han avsåg att hyra ut till skattskyldiga hyresgäster. Han ansökte om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede som bifölls av Skatteverket.

Under år 1 har A gjort avdrag för ingående moms med 4 000 000 kr och under år 2 med 6 000 000 kr. Skatteverket har med stöd av 9 kap. 6 § 2 st. ML beslutat att skattskyldigheten upphör fr.o.m. den 1 augusti år 3. A har inte påbörjat någon uthyrning. Under perioden januari – juli år 3 har avdrag för ingående moms gjorts med 3 000 000 kr.

Konsekvenser:

1. Korrigeringstiden är 10 år och de årliga jämkningsbeloppen uppgår till 400 000 kr/år för år 1, 600 000 kr/år för år 2 och 300 000 kr/år för år 3. Korrigeringstiden för de avdrag som gjorts under år 1 börjar löpa fr.o.m. år 1. För de avdrag som gjorts under år 2 börjar korrigeringstiden löpa fr.o.m. år 2 och för de avdrag som gjorts under år 3 börjar korrigeringstiden att löpa under år 3.

2. Jämkning ska ske för återstoden av korrigeringstiden. Eftersom det år under vilket den frivilliga skattskyldigheten upphörde ska ingå i återstoden av korrigeringstiden ska de jämkningsbelopp som är hänförliga till åren fr.o.m. år 3 jämkas. De jämkningsbelopp som är hänförliga till år 1 och 2 anses vara konsumerade och ska därmed återbetalas.

3. Detta innebär att 2/10 av avdragen skatt under år 1 och 1/10 av avdragen skatt för år 2, dvs. 1 400 000 kr (400 000 x 2 + 600 000), ska återbetalas. Vidare ska 8/10 av den avdragna skatten för år 1, 9/10 av den avdragna skatten för år 2 och hela den avdragna skatten för januari-juli år 3, dvs. 11 600 000 kr (400 000 x 8 + 600 000 x 9 + 3 000 000), jämkas vid ett enda tillfälle.

4. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår, vilket innebär att det för redovisningsperioden januari år 4 ska

redovisa såväl återbetalningsbeloppet som jämkningsbeloppet, dvs. 13 miljoner kr (1 400 000 + 11 600 000).

Exempel 5

Jämkning hos överlåtare av fastighet på grund av ändrad användning hos denne före överlåtelsen.

Förutsättningar:

År 1 beviljas A frivillig skattskyldighet. Han medges avdrag med 1 600 000 kr avseende momsen på byggnadskostnaderna. Momsen har debiterats i samma period som den frivilliga skattskyldigheten inträder. Fråga är alltså inte om retroaktivt avdrag.

I fastigheten finns tre lokaler (lokalerna 1–3). Av den ingående momsen belöper 500 000 kr på lokal 1, 700 000 kr på lokal 2 och 900 000 kr på lokal 3. Lokal 1 hyrs ut till en läkare medan lokal 2 hyrs ut till en revisionsbyrå och lokal 3 till en möbelaffär.

År 3 flyttar revisionsbyrån ut och en tandläkare hyr lokal 2. År 4 flyttar läkaren ut och en advokat flyttar in. År 5 överlåter A fastigheten till B. Parterna avtalar inte att A ska jämka på grund av överlåtelsen och inte heller att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. Då A beviljas frivillig skattskyldighet år 1 medges han avdrag med 700 000 kr för lokal 2 och med 900 000 kr för lokal 3.

2. Revisionsbyrån flyttar från lokal 2 och tandläkaren flyttar in. Detta sker år 3. Jämkning sker då för år 3 med 70 000 kr och sedan för år 4 med 70 000 kr.

3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kr.

4. A överlåter fastigheten år 5. A ska vid överlåtelsen jämka på grund av ändrad användning. Sådan har skett i lokalerna 1 och 2. För lokal 1 erhåller A genom jämkning avdrag med 300 000 kr (6 år à 50 000 kr), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kr (6 år à 70 000 kr). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det

presumeras att lokalerna under återstoden av korrigeringstiden kommer att ha den användning som de hade vid överlåtelsen av fastigheten. Det innebär att B vid senare eventuell ändrad användning av lokalerna i fastigheten, har att göra sin bedömning av om han ska jämka, utifrån uthyrningsförhållandena i lokalerna då han förvärvade fastigheten. Om B kommer att använda lokal 1 i skattefri verksamhet ska han jämka till sin nackdel, och om han kommer att använda lokal 2 i skattepliktig verksamhet har han rätt att jämka till sin fördel. Det förutsätts då att övriga krav för jämkning är uppfyllda.

Lagrum: 8 a kap. 4, 6, 7, 8, 10 och 12 §§ ML, 9 kap. 1, 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 6

Fastighet överlåts, men vid förvärvarens ändrade användning av fastigheten framkommer att han fått oriktig uppgift i handling enligt 8 a kap. 15 § ML från säljaren.

Förutsättningar:

A uppför en byggnad år 1. Byggnaden kommer fr.o.m. samma år att helt omfattas av frivillig skattskyldighet. A erhåller avdrag med 9 000 000 kr avseende moms som debiterats på slutfaktura. Samma år uppför han en tillbyggnad och erhåller avdrag för moms avseende denna med 1 000 000 kr i samband med att han förklaras frivilligt skattskyldig även i den delen.

År 4 överlåter A fastigheten till B. Denne tar enligt 9 kap. 5 § ML över den frivilliga skattskyldigheten (utträde ur den frivilliga skattskyldigheten begärs inte). Parterna avtalar inte enligt 8 a kap. 12 § ML att överlåtaren ska jämka på grund av överlåtelsen.

Vid överlåtelsen lämnar A till B en handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. I denna tar han upp den ingående momsen om 9 000 000 kr, men inte momsen avseende tillbyggnaden.

År 6 byter B ut den skattskyldiga hyresgästen i tillbyggnaden mot en hyresgäst som inte är skattskyldig.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 9 000 000 kr respektive med 1 000 000 kr.

2. Fastigheten avyttras år 4. Jämkningsskyldigheten på grund av överlåtelsen går över på förvärvaren B.

3. Hyresgästbyte sker år 6 i tillbyggnaden. Jämkning ska ske med 100 000 kr för år 6 och senare med 100 000 kr för varje återstående år av korrigeringstiden om skattefri hyresgäst är kvar i lokalen då.

Jämkningen ska enligt 8 a kap. 12 § 3 st. ML fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling enligt 8 a kap. 15 § ML.

Lagrum: 8 a kap. 12, 15 och 17 §§ ML, 9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

21.13 Anmälan, underrättelser m.m.

Den frivilliga skattskyldigheten är förenad med en rad särskilda administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig, Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. Närmare om detta framgår av Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 26.

Registrering

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet eller har övertagit en fastighet med frivillig skattskyldighet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket om han inte redan är registrerad för moms. Anmälan för registrering sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

Ansökan

Den som begär frivillig skattskyldighet ska på blankett SKV 5704 lämna uppgifter om bl.a. hyresgäster för varje taxeringsenhet som omfattas av ansökningen. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör begäran avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny begäran lämnas om detta.

Övertagande av fastighet, underrättelse till Skatteverket

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren. Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Som framgår nedan under Underrättelser till Skatteverket ska dock överlåtelsen av fastigheten anmälas. Vidare ska Skatte- och avgiftsanmälan lämnas av den nye fastighetsägaren om han inte redan är registrerad för moms.

Transportköp

Skatteverket anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämkningsskyldighet.

Redovisning i skattedeklaration

Redovisning för frivillig skattskyldighet ska ske i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek.

Enkelt bolag

Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får Skatteverket, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av momsen för hela verksamheten.

Underrättelse till Skatteverket

Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller inte längre överhuvudtaget, ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena. Det bör göras på blankett SKV 5723.

Ändrade förutsättningar

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. Som framgår av avsnitt 21.12.1.1 kan i vissa fall sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämkningsskyldighet för denne.

Överlåtelse

Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren. Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på

blankett SKV 5722 för överlåtaren och på blankett SKV 5721 för förvärvaren. Var och en av dem lämnar anmälan till sitt skattekontor. Köpare som inte tidigare är momsregistrerad måste också anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Om skattskyldighet ska upphöra

I avsnitt 21.11 anges att frivillig skattskyldighet kan upphöra i samband med överlåtelse av fastighet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt begär det innan den nye ägarens tillträde av fastigheten. För sådant upphörande räcker det alltså inte med en anmälan att fastigheten överlåtits. Ansökan om upphörande av skattskyldigheten kan göras på blankett SKV 5724.

21.14 Koncernföretag

Slussningsregeln

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående moms som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden.

Ett koncernföretags möjlighet att föra över moms till ett annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa effekterna för fastighetsägaren undanröjs utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillgripas.

Vad gäller jämkning av ingående moms i dessa koncernfall, se avsnitt 23.

21.15 Övergångsbestämmelser

Införandet av de nya reglerna om frivillig skattskyldighet och jämkning som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 har medfört behov av särskilda övergångsbestämmelser. I dessa regleras bl.a. vad som gäller i de fall då den frivilliga skattskyldigheten sträcker sig över ikraftträdandetidpunkten.

Förhållanden före ikraftträdandet

De äldre bestämmelserna gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det innebär t.ex. vid frivillig

skattskyldighet att om överlåtelse av fastighet eller ändrad användning skett innan ikraftträdandet, återföringsreglerna ska tillämpas i förekommande fall. Det innebär vidare att de tidigare bestämmelserna i 9 kap. 3 och 4 §§ ML om intyg och avdragsrätt ska tillämpas för överlåtare respektive förvärvare trots att återföringen sker eller avdragsrätten inträder efter ikraftträdandet.

I skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100, har RSV angivit som sin uppfattning att följande bör gälla då fastighet överlåtits kring årsskiftet 2000/2001. Om köpekontrakt undertecknats av parterna år 2000 men säljaren frånträder fastigheten först år 2001, och därvid kvarstår som frivilligt skattskyldig till frånträdet, bör överlåtelsen av fastigheten anses ha ägt rum vid frånträdandetidpunkten. Återföringsreglerna blir då inte tillämpliga.

Retroaktivt avdrag – jämkning

I skrivelse 2003-05-26, dnr 536-01/120, har RSV besvarat frågor om retroaktivt avdrag och jämkning avseende en byggnad som uppförts och tagits i bruk före 2001 och där fastigheten överläts under 2001. RSV:s svar förutsätter att överlåtaren har tagit byggnaden i bruk för en verksamhet som inte medför skattskyldighet, att överlåtaren inte är skattskyldig vid överlåtelsen, och att förvärvaren har medgivits frivillig skattskyldighet i samband med förvärvet av byggnaden. RSV anser att förvärvaren inte kan medges retroaktivt avdrag för den moms som belöper på överlåtarens byggåtgärder, trots att övergångsbestämmelsernas punkt 2 inte är tillämplig, eftersom fastigheten har tagits i bruk av överlåtaren. Bestämmelserna om jämkning kan i stället bli tillämpliga.

Äldre jämkningsregler

Om ändrad användning eller överlåtelse av investeringsvara sker efter ikraftträdandet men förvärv skett av varan (även ny-, till- och ombyggnadstjänst avseende fastighet) före ikraftträdandet gäller de tidigare reglerna för definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras. Se avsnitt 23.14.

Konkurs

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs (bl.a. att konkursbo kan ta över konkursgäldenärens jämkningsskyldighet) gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelas efter ikraftträdandet.

Intygsmoms

Om en skattskyldig erhållit avdrag för s.k. intygsmoms men användningen av fastigheten eller fastighetsdelen ändras eller överlåtelse sker efter ikraftträdandetidpunkten, ska jämkning ske om den händelsen inträffar inom sex år efter det att

fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig. Skatteverket anser att beräkningen av tiden ska ske från det fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för upplåtelse av den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Skatteverket anser att även i dessa fall då jämkning av intygsmoms aktualiseras är bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML tillämpliga i förekommande fall. Rättighet och skyldighet att jämka kan alltså föras över till förvärvare av fastighet.

Särskild beräkning av korrigeringstid i vissa fall

Jämkning kan bli aktuell om förvärv gjorts av ny-, till- och ombyggnadstjänster avseende fastighet före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och en jämkningsgrundande händelse, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse, inträffar efter ikraftträdandet. Vad gäller definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid m.m. gäller i princip äldre regler i dessa fall (se stycket om äldre jämkningsregler i detta avsnitt).

Vid förvärv före ikraftträdandet har den frivilligt skattskyldige haft anledning att räkna med att korrigering av avdrag för moms skulle komma att utlösas enligt de då gällande s.k. återföringsreglerna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML om ändrad användning eller överlåtelse senare skulle inträffa inom viss tid.

Tiden för återföring beräknas på ett delvis annat sätt än korrigeringstiden för jämkning. Utan en särskild övergångsbestämmelse skulle då den skattskyldige – om förvärv gjorts före ikraftträdandet och en jämkningsgrundande händelse inträffat efter denna tidpunkt – i vissa fall åläggas korrigering av gjorda avdrag i större omfattning än vad han kunnat förutse. I syfte att undvika sådana effekter har en bestämmelse av följande innebörd införts (punkt 8 i övergångsbestämmelserna i dess lydelse i SFS 2000:1358).

För den som vid ikraftträdandet varit frivilligt skattskyldig och som innan denna tidpunkt förvärvat sådana byggnadstjänster som omfattas av den tidigare definitionen av investeringsvara (se avsnitt 23.14) gäller – om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år vid överlåtelse eller ändrad användning som inträffar efter ikraftträdandet – att viss avräkning av tid ska göras från korrigeringstiden.

Vad gäller bedömningen av om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år då den ändrade användningen eller överlåtelsen inträffat, anser Skatteverket att beräkningen ska göras fr.o.m. den dag då den frivilliga skattskyldigheten inträtt t.o.m. dag för överlåtelse eller ändrad användning.

Korrigeringstiden är sex år i dessa fall. Av punkten 8 framgår att tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet ska avräknas. Skatteverket anser att beräkningen ska göras för hela kalenderår. Detta medför att från korrigeringstiden ska avräknas tiden fr.o.m. året för skattskyldighetens inträde till ikraftträdandetidpunkten. De år som avräknats motsvarar den tid under vilken avdragsrätt förelegat.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111, klargjort hur korrigeringstiden enligt punkten 8 i övergångsbestämmelserna ska beräknas och hur avräkning ska ske. Sammanfattningsvis framgår det av skrivelsen att i de fall den frivilliga skattskyldigheten har varat i högst sex år när den jämkningsgrundande händelsen inträffar ska dessutom det antal år som förflutit från och med det kalenderår under vilket den frivilliga skattskyldigheten inträdde till den 1 januari 2001 avräknas från korrigeringstiden vid beräkning av de år för vilka jämkning ska ske. Denna avräkning ska ske med början från och med det år förvärvet eller ombyggnaden gjordes och avse respektive förvärv. Det totala antalet år för vilket faktisk jämkning görs får inte överstiga det antal år som återstår efter avräkning enligt punkten 8 i övergångsbestämmelserna. Avräkningsbestämmelsen ska inte tillämpas i det fall den leder till att färre antal år skulle komma att avräknas än enligt de ordinarie jämkningsreglerna. I skrivelsen finns exempel på hur beräkningen ska göras.

Skatteverket anser att beräkningen ska avse den fastighet eller fastighetsdel som omfattas av den jämkningsgrundande åtgärden.

Utträde

Enligt de bestämmelser som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 kan den frivilliga skattskyldigheten i princip upphöra endast i samband med överlåtelse av fastighet (varmed här likställs hyres- och bostadsrätter) om säljare och köpare gemensamt begär det före köparens tillträde.

I samband med införandet av de nya reglerna infördes under en övergångsperiod en möjlighet att gå ur systemet. Om en ansökan kom in före den 1 januari 2002 kunde Skatteverket besluta att den frivilliga skattskyldigheten skulle upphöra.

22 Rörelsearrende, franchising m.m.

22.1 Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse avses vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, såsom fasta och lösa inventarier samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Rätt att använda varumärke, firma och dylikt kan också ingå i upplåtelsen. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av lokalupplåtelsen i första hand få anses utgöra ett hyresavtal (se bl.a. NJA 1949:39). Rörelsearrenden kan därför, om inte något annat framgår än att det är fråga om en lokalupplåtelse, vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML. Vid rörelsearrenden får man som skattepliktig omsättning särskilt redovisa ersättning för hyra av inventarier, upplåtelse av rättigheter och annat som inte utgör ett underordnat led i fastighetsupplåtelsen. Lokaldelen i ett rörelsearrende utgör dock alltid en sådan fastighetsupplåtelse som, om inte annat följer av 3 kap. 3 § 2 st. ML jfr med 9 kap. 1 § ML (frivillig skattskyldighet), inte medför skattskyldighet. (Se förhandsbesked och kammarrättsdom under avsnitt 22.2 nedan.) Skattskyldighet för uthyrning av lokal som ingår i rörelsearrende kan därför endast föreligga efter beslut om frivillig skattskyldighet. Normalt bör ersättningen vid rörelsearrende delas upp på ersättning för lokalupplåtelse och annat.

22.2 Franchising

Franchising kan enkelt beskrivas som ett system för marknadsföring av varor och tjänster, i vilket ett företag, franchisegivaren, genom kontrakt till sig knyter ett antal andra företag, franchisetagare, vilka utåt mot kundkretsen ifråga om sortiment, varumärken, inredning av lokaler m.m. framträder enhetligt. Franchisetagarna ges service i skilda former av franchisegivaren och förbinder sig att av denne köpa vissa

varor och tjänster samt att bedriva verksamheten enligt angivna riktlinjer. I vissa fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer, snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. Omfattar franchiseavtalet även upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrende enligt ovan. Det innebär bl.a. att skattskyldighet för uthyrning av lokaler endast föreligger efter särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för uthyraren. Detta framgår även av dom 1997-10-17, mål nr 7705-1996, KR i Göteborg. Utöver frågan om skattskyldighet för fastighetsupplåtelse belyser domen också vad som kan betraktas som egen användning respektive vidareuthyrning av lokal. Upplåtaren (bolaget) hävdade att äganderätten till de varor som stod uppställda i de lokaler som disponerades gemensamt av bolaget och franchisetagarna i sin helhet tillkom bolaget. Detta skulle medföra att bolaget, som tecknat kontrakt med fastighetsägaren, bedrev momspliktig verksamhet i lokalerna. Enligt KR:s mening gav en tolkning av de franchiseavtal som ingåtts och omständigheterna i övrigt inte utrymme för en annan bedömning än att lokalerna skulle anses helt vidareuthyrda till franchisetagarna och att upplåtaren inte bedrev egen momspliktig verksamhet i dessa lokaler.

SRN har i förhandsbesked avseende dels franchising (förhandsbesked 1992-07-10) och dels arrende av en bensinstation (förhandsbesked 1994-11-17) uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid rörelsearrende och vid franchising. Motiveringen var att det är fråga om klart avskiljbara prestationer. En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt förhandsbeskeden. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller ej, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier, rättigheter m.m.

22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m.

Möblerade kontorsrum

Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar vanligen en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet. Det innebär att delningsprincipen eller huvudsaklighets-

principen bör tillämpas beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Exempel på sådana upplåtelser är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell.

SRN har i ett förhandsbesked 2002-01-08 prövat om tillhandahållande av möblerade och utrustade kontorsrum med ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till skattefri fastighetsupplåtelse. Enligt avtalet hade kunden inte tillgång till ett visst rum utan kunde tilldelas annan arbetsplats. I grundutbudet ingick tillgång till bl.a. egen telefon, receptionstjänster, fotokopieringsmöjligheter och tillgång till IT-nätverk. Genom separat beställning kunde särskilda kontorstjänster erhållas. Nämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de tjänster som ingick inte i sig efterfrågades av kunden. Dessa tjänster framstod som underordnade upplåtelsen av kontorsrummen. Tillhandahållandet ansågs därför i sin helhet vara en inte skattepliktig nyttjanderätt till fastighet.

Tillgång till särskild utrustning

Om däremot rätten att använda sig av särskild utrustning är det väsentliga i uthyrningen kan tillträdet till lokalen framstå som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen i sin helhet blir skattepliktig. I förhandsbesked 2004-06-15 har tillhandahållande av s.k. ”Sidewalk Workstations” ansetts utgöra omsättning av en sådan tjänst som omfattas av skatteplikt. Mot en avgift fick kunden en viss plats och tillgång till en användarkod för uppkoppling mot Internet. Enligt nämndens mening var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internetuppkoppling. Förhandsbeskedet är överklagat.

Motsvarande kan var fallet t.ex. vid upplåtelse av utrustad arbetsplats i verkstad, eller av inspelningsstudio och vid uthyrning av frisörstolar (arbetsplatser) i en frisersalong.

23 Jämkning av ingående moms

23.1 Allmänt om bestämmelserna

Som ett led i anpassningen av den svenska mervärdesskattelagstiftningen till EG:s sjätte direktiv infördes den 1 januari 1995 särskilda bestämmelser om jämkning av ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror. Från och med den 1 januari 2001 ändrades dessa jämkningsbestämmelser bl.a. genom att samordning skedde med de särskilda återföringsregler som i vissa fall gällde vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter. Numera gäller således jämkningsbestämmelserna fullt ut även för fastigheter som omfattats av den frivilliga skattskyldigheten.

Jämkningsbestämmelserna kan sägas vara omvända värdeminskningsavdrag. Vid inkomstbeskattningen medges årligen ett värdeminskningsavdrag för den förslitning som en tillgång undergår. När en näringsidkare har använt tillgången så länge att den ekonomiskt är värdelös ska tillgången vara helt avskriven. Vid mervärdesbeskattningen medges i princip avdrag för anskaffning av en tillgång – fastighet eller maskiner m.m. – omedelbart. Utgångspunkten är att tillgången ska användas i den skattepliktiga verksamheten. Om så inte blir fallet bör det finnas ett korrigeringsinstitut för den avdragna skatten. Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen så att de motsvarar en tillgångs användning i skattepliktig verksamhet. Korrigeringen kan ske antingen som en ökning av ett avdrag eller som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag.

Det är ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara som föranleder jämkning. Bestämmelserna kan framför allt bli tillämpliga vid överlåtelser av fastigheter, oavsett om fastigheten använts i obligatoriskt skattskyldig verksamhet eller i frivilligt skattskyldig verksamhet, och vid förändringar i uthyrningsförhållanden. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i hög grad av bestämmelserna.

Vid överlåtelser av verksamheter och av fastigheter blir det i regel inte aktuellt att jämka ingående moms eftersom bestämmelser finns om att förvärvaren, under vissa förutsättningar, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka.

Bestämmelserna om jämkning av ingående moms finns i 8 a kap. ML. Dessutom finns i 9 kap. 9–13 §§ ML särskilda jämkningsbestämmelser som avser frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser (se avsnitt 21.12.1.1).

Av övergångsbestämmelserna (se avsnitt 23.12) till 2001 års lagstiftning framgår att äldre jämkningsbestämmelser (se avsnitt 23.14) i flera avseenden kommer att vara tillämpliga även efter den 1 januari 2001.

Jämkning av ingående moms innebär i regel att företagets inkomstbeskattning påverkas. Särskilda bestämmelser beträffande hur det jämkade momsbeloppet ska hanteras vid inkomstbeskattningen finns i 18 kap. 17 a § och 19 kap. 14 § IL. Som huvudregel gäller att avskrivningsunderlaget justeras med det jämkade beloppet.

23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning

Av 8 a kap. 1 § ML framgår att avdrag för ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts.

För att jämkning ska kunna ske krävs inte att avdrag för ingående moms till någon del skett vid förvärvet av investeringsvaran utan bestämmelserna gäller även i de fall något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

Med överlåtelse av investeringsvara avses såväl onerösa som benefika (t.ex. arv, testamente, gåva, bodelning) äganderättsövergångar. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning av ingående moms.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna om jämkning finns i sjätte direktivet i artikel 20.2. EG-domstolen har i C-97/90, Lennartz, uttalat att dessa regler inte i sig kan medföra att en avdragsrätt för ingående moms tillskapas, utan reglerna om jämkning utgör enligt domstolen ett system för beräkning av den avdragsrätt som kan föreligga. Som ett villkor för att överhuvudtaget kunna jämka

avdrag för ingående moms anges i domen att den som förvärvat den aktuella investeringsvaran ska ha gjort detta i egenskap av ”skattskyldig person”. I annat fall är enligt domstolen mervärdesskattesystemet inte tillämpligt.

EG-domstolen ansåg således i detta mål att ett förvärv av en tillgång som i sig utgör en investeringsvara inte medför rätt till jämkning om förvärvet inte har skett inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Denna verksamhet behöver dock, enligt domstolen, inte medföra skattskyldighet för moms för att jämkningsreglerna ska kunna bli tillämpliga.

En privatperson som anskaffar en tillgång, som i sig är en investeringsvara enligt definitionen i 8 a kap. 2 § ML, och som senare tillför denna tillgång till en ekonomisk verksamhet saknar således möjlighet att utnyttja jämkningsreglerna även om den senare påbörjade verksamheten medför skattskyldighet för moms.

Anskaffas däremot en tillgång t.ex. en näringsfastighet inom ramen för en yrkesmässigt bedriven verksamhet, som dock inte medför skattskyldighet för moms, föreligger ändå rätt till jämkning av den ingående momsen vid en sådan ändrad användning av tillgången som innebär en ökad avdragsrätt om övriga förutsättningar för jämkning är uppfyllda.

Endast ingående moms

Det är endast ingående moms som kan bli föremål för jämkning. Bestämmelserna är således inte tillämpliga för en fastighetsägare som uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML för utförda ombyggnadsåtgärder och senare ändrar fastighetens användning så att den nyttjas i en momspliktig verksamhet.

23.3 Investeringsvaror

Med investeringsvaror förstås enligt 8 a kap. 2 § ML:

1. Maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr.

2. Fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

3. Fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr.

4. Bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Definitionen av vad som är investeringsvara knyts numera an till storleken av den ingående moms som belöper på varans anskaffningskostnad. Det saknar i detta sammanhang betydelse, utom för enligt 2 kap. 7 § ML uttagsbeskattade fastigheter, om avdrag erhållits fullt ut, delvis eller inte alls för den ingående momsen. En tillgång anses således som en investeringsvara så snart den ingående momsen uppgår till minst det gränsbelopp som gäller för respektive slag av vara.

Maskiner, inventarier m.m.

Beloppsgränsen 50 000 kr motsvarar ett anskaffningsvärde om 200 000 kr exklusive moms och överensstämmer därför med vad som gällde före den 1 januari 2001. Gränsvärdet gäller för varje enskild vara. Ett samtidigt förvärv av två maskiner där den ingående momsen vid förvärvet för var och en av maskinerna inte uppgår till 50 000 kr grundar således varken rätt eller skyldighet att jämka den ingående momsen.

Ny-, till- eller ombyggda fastigheter

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt är det endast då ny-, till- eller ombyggnad gjorts som jämkning kan komma i fråga. Beloppsgränsen är här ingående moms med 100 000 kr vilket motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive moms. Före den 1 januari 2001 gällde en beloppsgräns med 200 000 kr i anskaffningskostnad. Anledningen till höjning av gränsvärdet är att korrigeringstiden för fastigheter utsträckts från 6 till 10 år och att jämkning vid ett bibehållande av tidigare gränsvärde hade kunnat medföra jämkning med alltför små belopp. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående momsen på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller inte. Eftersom definitionen av investeringsvara utgår från beloppet för ingående moms på åtgärder som tillförts en fastighet oavsett vem som tillfört åtgärderna ska såväl fastighetsägarens som eventuell hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder läggas samman när det gäller att bedöma om beloppsgränsen uppnås eller inte. Förvärv av byggnadsmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggnadsföretag.

Genom att definitionen av en investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedöm-

ningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger eller inte. Detta innebär att den ingående moms som avser åtgärder vidtagna på olika byggnader men på samma fastighet ska läggas samman vid bedömning av om beloppsgränsen uppnås eller inte. En fastighet med två byggnader där momsen för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder under ett beskattningsår uppgår till exempelvis 50 000 kr respektive 75 000 kr är således en investeringsvara. Som nämnts ovan saknar det vid denna bedömning betydelse om avdrag för den ingående momsen skett helt, delvis eller inte alls.

Genom att jämkningsskyldigheten är knuten till momsen på ny-, till- eller ombyggnader kommer momsen på kostnader för bl.a. drift, underhåll och vanliga reparationer inte att bli föremål för jämkning. När det gäller det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, t.ex. upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar m.m. i samband med omdisponering av lokaler, är dessa åtgärder av sådan karaktär att de bör jämställas med ombyggnad. Dessa åtgärder kan därför bli föremål för jämkning. Annorlunda förhåller det sig med s.k. värdehöjande reparationer. Dessa slags kostnader kan i många fall betraktas som kostnader för att åtgärda det slitage som en byggnad varit utsatt för under den tid den använts för den verksamhet som bedrivits i den. Någon jämkning av momsen på sådana kostnader blir därför inte aktuell.

Uttagsbeskattad fastighet

Fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag medgetts därefter för den s.k. uttagsmomsen och avdraget för denna uppgår till minst 100 000 kr. Notera att det här handlar om att avdraget ska ha uppgått till minst 100 000 kr. Här föreligger alltså en skillnad jämfört med vad som angivits ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet liksom nedan beträffande bostads- och hyresrätter.

Det är endast i två olika situationer som fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse anses som investeringsvaror. Dels gäller det då en fastighet har överlåtits till någon som har rätt till avdrag för moms som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag (8 kap. 4 § 4 p. ML) och dels då en fastighetsägare övergår från att använda en fastighet i byggnadsrörelse till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd moms för uttag (8 kap. 4 § 6 p. ML).

I underlaget för uttagsbeskattning ingår bl.a. kostnader för reparation och underhåll. Detta medför att den jämkningsskyldighet som senare kan uppkomma omfattar skatten även på sådana tjänster, trots att jämkning normalt endast ska ske beträffande skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Denna skillnad har dock ansetts få godtas av praktiska skäl.

Vad som sagts ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet om sammanläggning av flera åtgärder, byggnadsmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattad fastighet. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte under ett beskattningsår läggs momsen på åtgärder i form av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samman med ett eller flera sådana avdrag för ingående moms som avses här.

Hyres- och bostadsrätt

Även hyres- och bostadsrätter utgör investeringsvaror om hyresgästen eller bostadsrättshavaren utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd och momsen på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Av 8 a kap. 3 § ML framgår att här nämnda rätter likställs med fastigheter vid tillämpning av jämkningsbestämmelserna.

Vad som sagts ovan under ny-, till- eller ombyggnad beträffande sammanläggning av flera åtgärder, värdehöjande reparationer, byggnadsmaterial m.m. gäller även hyres- och bostadsrätter. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte för åtgärder på en hyres- eller bostadsrätt sammanläggs endast åtgärder som utförts eller låtit utföras av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämkningsskyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen på grund av regleringen i 9 kap. 13 § ML, dvs. då frivillig skattskyldighet upphör i vissa fall. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

Yttre anläggningar

Yttre anläggningar såsom VA-ledningar, trädgårdsanläggningar, uteplatser, parkeringsplatser, stödmurar m.fl. utgör fastighet enligt ML och kan därför omfattas av definitionen av investeringsvara. Vad som utgör fastighet enligt ML framgår av avsnitt 19.2 och 19.3.

Verksamhetstillbehör

Verksamhetstillbehör utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vid tillämpning av jämkningsbestämmelserna ska de dock ses som lös egendom. Samma synsätt gäller alltså här som vid tillämpning av skattepliktsbestämmelserna i 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML. Vad som sägs om verksamhetstillbehör gäller även

industritillbehör eftersom sådana enligt 1 kap. 11 § ML utgör lös egendom.

Skatten på verksamhetstillbehör ska därför jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar. Detta innebär bl.a. att jämkning kan komma ifråga vid en fastighetsförsäljning trots att fastigheten inte varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, nämligen om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående momsen för något av dessa uppgår till minst 50 000 kr. Förutsättningar för jämkning vid försäljning av maskiner m.m. föreligger dock endast i de fall omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms.

23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter

ML framgår att hyres- och bostadsrätter, som är att anse som investeringsvaror, ska likställas med fastigheter när det gäller förutsättningar m.m. för jämkning vid överlåtelse, vid vilken tidpunkt ny- till- eller ombyggnad anses ha skett, när ändrad användning eller överlåtelse endast sker till viss del, övertagande av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning i samband med överlåtelse samt när det gäller jämkning i samband med konkurs.

Det är i förekommande fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren som ska jämka. Många gånger övertar emellertid förvärvaren överlåtarens rättighet eller skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML varför överlåtelser av hyres- eller bostadsrätter ofta kan ske utan att någon jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren.

Lämnande av hyres- eller bostadsrätt

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämkningssituation. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren kan emellertid ha tillfört fastigheten ny-, till- eller ombyggnad i sådan omfattning att en investeringsvara föreligger. Rättigheten och skyldigheten att jämka den ingående moms som avser denna ny-, till- eller ombyggnad övergår då enligt bestämmelserna i 8 a kap. 14 § ML på fastighetsägaren. Om en lokal står tom efter en uthyrning innebär inte detta i sig att någon ändrad användning sker. Det blir därför i regel aktuellt för fastighetsägaren att jämka endast när denne övergår till att använda lokalen i en skattefri verksamhet eller överlåter fastigheten. Vid en sådan överlåtelse av rättighet eller skyldighet att jämka som här anges krävs att fastighetsägaren

från den som lämnar hyres- eller bostadsrätten erhåller ett sådant underlag att fastighetsägaren kan fullgöra de jämkningsåtgärder som denne kan behöva att vidta.

Om fastighetsägaren överlåter fastigheten utlöser detta inte i sig jämkningsskyldighet hos hyresgäst om denne bekostat t.ex. ombyggnadsarbeten och erhållit avdrag för momsen på dessa. Jämkning hos hyresgästen sker först vid ändrad användning eller vid överlåtelse av själva hyresrätten

Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet

En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan bli jämkningsskyldig trots att inte hyresrätten eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, nämligen genom regeln i 9 kap. 13 § ML som avser situationer där frivillig skattskyldighet upphör. Här sägs nämligen att i de fall en hyresgäst eller en bostadsrättshavare tillför en fastighet ny-, till- eller ombyggnad och därefter orsakar att den frivilliga skattskyldigheten upphör ska både denne och fastighetsägaren jämka. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren ska i dessa fall inte jämka på grund av att hyres- eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, utan på grund av att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad på vilken momsen uppgår till minst 100 000 kr. Det är då fastigheten som sådan som utgör investeringsvaran. Det saknar betydelse hur kostnaden har fördelats mellan fastighetsägare och hyresgäst. Det är åtgärderna sammantagna som är avgörande. En sådan här avsedd jämkningssituation kan exempelvis bli aktuellt när en hyresgäst hyr ut sin lokal i andra hand med frivillig skattskyldighet och uthyrningen därefter upphör för att ersättas med en momsfri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämkningssituation uppstår på grund av ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

Vid ändrad användning av en hyres- eller bostadsrätt för vilken fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig behöver dock inte alltid fastighetsägarens skattskyldighet påverkas. Hyresgästen kan t.ex. överlåta hyresrätten till en annan skattskyldig hyresgäst eller endast partiellt övergå till egen skattefri verksamhet utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämkningsskyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall.

Ingående moms enligt de s.k. slussningsreglerna

Genom de s.k. slussningsreglerna i 8 kap. 4 § 5 p. ML kan ett bolag i en koncern under vissa förutsättningar erhålla avdrag för ingående moms på förvärv som gjorts av ett annat bolag i koncernen. Det kan t.ex. gälla moms på ny- till- eller ombygg-

nadskostnader. Avdraget kan då medges det bolag i koncernen som hyr en fastighet, där sådana arbeten utförts eller låtit utföras, av ett annat bolag i koncernen.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 3 § ML gäller att om fastigheten eller berörd del av denna blir föremål för ändrad användning eller om hyresrätten överlåts, åligger jämkningsskyldigheten det koncernbolag som medgetts avdrag enligt den s.k. slussningsregeln. Detta gäller alltså trots att det bolaget inte haft kostnaden för den byggnadsåtgärd som medfört rätt till momsavdraget. Notera dock att enligt 8 a kap. 12 § ML kan hyresrätten i vissa fall överlåtas utan att jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren. Vidare bör även här uppmärksammas att enligt 8 a kap. 14 § ML ska rättighet och skyldighet att jämka gå över på fastighetsägaren för det fall hyresgästen lämnar hyresrätten utan att överlåta den.

Om det koncernbolag som äger fastigheten överlåter denna, och det förhyrande koncernbolaget kvarstår som hyresgäst i fastigheten, utlöser inte fastighetsöverlåtelsen någon jämkning av den skatt som dragits av hos det förhyrande bolaget.

Det förekommer att koncernbolag överlåter en fastighet till ett annat bolag i koncernen som inte är skattskyldigt för moms och därefter hyr tillbaka fastigheten. Om förutsättningar för tillämpning av slussningsregeln föreligger kan det förhyrande bolaget – tidigare fastighetsägaren – få avdrag för den nya fastighetsägarens ingående moms som belöper på uthyrningen. En sådan här överlåtelse kan i förekommande fall utlösa jämkningsskyldighet hos det överlåtande koncernbolaget. För att skyldigheten att jämka avdrag för ingående moms ska kunna övertas av förvärvaren krävs nämligen enligt 8 a kap. 12 § ML att förvärvaren är skattskyldig för moms.

På motsvarande sätt kan jämkningsskyldighet utlösas hos en fastighetsägare, koncernbolag eller inte, som ändrar användning av fastigheten från att vara använd i momspliktig till att bli använd i momsfri verksamhet avseende exempelvis uthyrning av lokaler. Det förhållandet att slussningsregeln i ett sådant fall kan medföra att fastighetsägarens ingående moms kan slussas till hyresgästen innebär emellertid inte att lokalerna används i en av fastighetsägaren bedriven momspliktig verksamhet varför den ändrade användningen kan medföra jämkningsskyldighet.

23.5 I vilka fall jämkning ska ske

Jämkning ska enligt 8 a kap. 4 § ML ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar om investeringsvarans förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller

2. ökar om investeringsvarans förvärvande inte medfört avdragsrätt för ingående moms eller endast delvis medfört sådan rätt.

Vidare ska jämkning ske vid

3. avyttring av annan investeringsvara än fastighet om omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller

4. överlåtelse av fastighet (inkl. hyres- eller bostadsrätt) under förutsättning att avdrag gjorts för ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående momsen på kostnaden uppgår till minst 100 000 kr, samt

5. överlåtelse av fastighet som i byggnadsrörelse tillförts tjänster under sådana förutsättningar att den faller under definitionen av investeringsvara i punkt 3 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Slutligen ska jämkning ske om

6. en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till kostnader för sådana investeringsvaror som avses i punkterna 2, 3 eller 4 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående moms ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Sådana situationer är vanligt förekommande i verksamheter som avser fastighetsförvaltning där frivillig skattskyldighet föreligger för vissa av lokalerna. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i regel av jämkning på grund av ändrad användning.

Bestämmelsen (punkt 3 ovan) om att jämkning ska ske vid avyttring av maskiner m.m. när omsättningen är skattepliktig och utgående moms därför ska redovisas beror på att den skattskyldige ska kunna medges avdragsrätt för en del av den ingående moms som inte tidigare varit avdragsgill.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet är inte beroende av om avdrag erhållits vid förvärvet. Det avgörande är i stället om avdrag medgetts vid ny-, till- eller ombyggnad. Det är dock inte en förutsättning för jämkning att avdraget skett vid förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden. Fastighetsägaren kan ha fått en avdragsrätt genom jämkning på grund av ökad skattepliktig användning av fastigheten. Vad som nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Av uttalanden i prop. 1999/2000:82 s. 106 framgår att samma regler bör gälla för jämkning såväl vid onerösa som vid benefika förvärv. Med begreppet överlåtelse torde därför få avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Att en fastighetsägare övertar rättighet och skyldighet att jämka då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta rätten till någon annan framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4 ”Särskilt om hyres- och bostadsrätter”.

Jämkning kan vidare komma att ske i ett antal olika situationer när frivillig skattskyldighet upphör. Se vidare avsnitt 21.12.

Konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för moms på sådana kostnader för byggnadsarbeten som anges i 8 a kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (ny-, till- och ombyggnadskostnader, i de fall uttagsbeskattning skett enligt 2 kap. 7 § ML även skatt på vissa andra arbeten).

Att jämkningen ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden framgår av 8 a kap. 7 § ML. I 13 kap. 28 a § ML anges att jämkning ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Genom en särskild reglering kommer statens fordran på jämkning hos gäldenären att utgöra en konkursfordran, trots att denna fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet meddelades.

Närmare bestämmelser om jämkning i samband med konkurs finns i 8 a kap. 13 § ML. Där anges bl.a. att konkursboet från gäldenären kan ta över rättighet och skyldighet att jämka. Se vidare avsnitt 23.9 ”Jämkning vid konkurs”.

Ingen jämkning

Av bestämmelserna i 8 a kap. 5 § ML framgår att jämkning inte ska ske då ändrad användning av en investeringsvara medför att uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML sker. Det kan t.ex. vara fallet då en tillgång i en momspliktig verksamhet tas ut ur verksamheten för privat bruk.

Inte heller i de fall förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 5 procentenheter ska någon jämkning ske. Här avses således inte den procentuella förändringen i förhållande till tidigare medgiven avdragsrätt utan förändringen av den procentuella delen i verksamheten.

Om förändringen ett år är mindre än 5 procentenheter ska inte jämkning ske för det året, men om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 5 procentenheter ska jämkning ske med hänsyn taget även till de tidigare årens ändringar.

Vid överlåtelser av fastigheter kommer i många fall jämkning inte att bli aktuell på grund av bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML som innebär att rättigheten och skyldigheten att jämka i normalfallet övergår på förvärvaren av fastigheten.

Om en fastighet övergår till att vara outhyrd och inte heller används bör den anses komma till annan användning då den faktiskt börjar användas på nytt. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning blir aktuell.

Jämkning bör enligt förarbetsuttalanden inte ske när en fastighet i sin helhet rivs eller förstörs av orsak som fastighetsägaren inte råder över. Inte heller ska jämkning ske när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet i samma omfattning som den verksamhet som bedrivits tidigare.

I vissa fall vid frivillig skattskyldighet kan fråga uppkomma om kompensation för den ingående moms som belöper på ny-, till- eller ombyggnad ska erhållas genom jämkningsbestämmelserna eller genom de särskilda bestämmelserna i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag som gäller vid frivillig skattskyldighet. Se vidare beträffande dessa bestämmelser i avsnitt 21.10.2.

Det kan inträffa att en lokal övergår från att ha varit använd i en momspliktig verksamhet till att bli använd i en momsfri verksamhet och att denna förändring beror på en lagändring. Något generellt undantag från skyldigheten att i förekommande fall jämka tidigare avdragen ingående moms finns inte i en sådan situation.

Genom SFS 2002:1004 har dock införts en särskild övergångsbestämmelse som innebär att jämkning inte ska ske i de fall frivillig skattskyldighet upphör att gälla på grund av att hyresgästen inte längre har rätt till återbetalning med anledning av de från den 1 januari 2003 införda nya förutsättningarna i 10 kap. 1 och 11 §§ ML för återbetalning till utländska företag respektive till företag med omsättning i annat EG-land.

23.6 Korrigeringstid

Avdrag för ingående moms ska enligt bestämmelserna i 8 a kap. 6 § ML jämkas endast när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse skett inom viss tid, nämligen inom den s.k. korrigeringstiden.

10 år

För fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år och beräknas för varje byggåtgärd om momsen på kostnaden för sådana åtgärder uppgår till 100 000 kr efter den sammanläggning som i vissa fall ske.

5 år

För andra investeringsvaror är korrigeringstiden fem år.

Utgångspunkt

I korrigeringstiden ska alltid räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnad skett, avdrag gjorts eller förvärv skett.

Ny-, till- eller ombyggnad ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenader anses förvärvet ha skett det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Exempel på jämförlig åtgärd är att inflyttning skett.

Avsikten är att jämkningen ska vara oberoende av hur momsen redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående moms som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämkningsreglerna.

En särskild regel gäller för de fall ändrad användning eller överlåtelse skett redan innan t.ex. slutbesiktning ägt rum. Då anses förvärvet ha skett det år avdrag för momsen på

byggåtgärden medgavs. Detta kan komma ifråga bl.a. då frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och fastigheten överlåts innan färdigställandet (jfr 9 kap. 11 § ML).

För fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML och avdrag för den s.k. uttagsmomsen senare medgetts ska korrigeringstiden räknas från det att avdragsrätten för uttagsmomsen inträdde.

Av 8 a kap. 11 och 12 §§ ML framgår att förvärvare av fastighet i vissa fall kan ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. I sådana fall ska korrigeringstiden för den nye ägaren räknas från den tidpunkt då den tidigare ägaren förvärvade investeringsvaran. Av 9 kap. 8 § ML framgår att den som förklarats frivilligt skattskyldig i vissa fall kan medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Det kan gälla skatt såväl på förvärv som fastighetsägaren själv gjort som på förvärv som gjorts av tidigare ägare av fastigheten. I dessa fall ska korrigeringstiden räknas från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt (jfr 9 kap. 11 § 2 st. ML).

För andra investeringsvaror än fastigheter, hyresrätter eller bostadsrätter, dvs. för maskiner m.m. räknas korrigeringstiden från det att förvärvet av varan skett. Av 2 kap. 1 § ML framgår att omsättning av en vara anses ha skett när en vara överlåts mot ersättning. Omsättning föreligger således i regel redan vid den tidpunkt som ett avtal om äganderättsövergång träffas. Med tidpunkten för förvärvet bör därför anses det tillfälle när avtal om förvärv ingås och inte den tidpunkt då leverans sker.

Återstående tid

Som framgår av avsnitt 23.7 nedan ska jämkning i förekommande fall ske för återstoden av korrigeringstiden. I denna återstående tid ska, enligt bestämmelserna i 8 a kap. 7 § 3 st. ML, räknas in det räkenskapsår under vilket användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse av den sker.

På motsvarande sätt som anges ovan beträffande tidpunkten för förvärvet anses överlåtelsen inträffa när ett civilrättsligt bindande överlåtelseavtal ingåtts. Vid försäljning av fastigheter innebär detta således att överlåtelsen i regel anses ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt.

Underlag

Underlag för att kunna fullgöra jämkningsskyldigheten ska enligt bestämmelserna i 14 kap. 2 § SBL bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut. Denna bestämmelse har kommit till för att Skatteverket ska ha tillgång till ett relevant underlag vid efterbeskattning. Räknat

från förvärvet av investeringsvaran ska underlaget således bevaras under 17 år när det gäller fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter och under 12 år när det gäller andra investeringsvaror.

23.7 Hur jämkning sker

Jämkning ska ske av den ingående moms som kan anses belöpa på den återstående korrigeringstiden efter en ändrad användning eller efter en överlåtelse. Denna jämkning ska enligt 8 a kap. 7 § ML antingen ske årligen eller för alla återstående åren på en gång, beroende på vilken åtgärd som föranlett jämkningen.

Årlig jämkning

Vid jämkning på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående moms jämkas varje räkenskapsår under hela den återstående korrigeringstiden.

Den som övergår från att ha använt en investeringsvara, till exempel en fastighet, till någon del i en momspliktig verksamhet till att använda fastigheten i sin helhet i en momsfri verksamhet kan därför vid årlig jämkning komma att bli skyldig att jämka under flera år trots att någon momspliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Om en investeringsvara byter användning i momspliktig respektive ej momspliktig verksamhet flera gånger under ett år uppkommer fråga om hur användningen under det aktuella året ska bedömas från jämkningssynpunkt.

Av 8 a kap. 10 § ML framgår att vid ändrad användning ska avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Eftersom bestämmelserna om jämkning utgår från att en investeringsvaras användning bedöms per räkenskapsår är det således vid utgången av varje räkenskapsår som bedömning av användningen ska ske.

För att förhindra missbruk av nämnda bestämmelse på så sätt att en investeringsvara som normalt används i momsfri verksamhet förs över till en momspliktig verksamhet strax innan utgången av ett räkenskapsår för att därefter återigen tillföras en momsfri verksamhet har införts en bestämmelse i 8 a kap. 10 § ML om att avdragsrätten vid särskilda skäl får bestämmas efter vad som är skäligt.

Jämkning vid ett tillfälle

Jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden i följande tre situationer.

1. Vid överlåtelse av investeringsvara.

2. Vid konkurs hos fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst i de fall som avses i 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML.

3. Då frivillig skattskyldighet som beslutats under uppbyggnadsskede upphör (jfr 9 kap. 11 § ML).

Man kan säga att i dessa situationer ska jämkning göras på en gång antingen genom återbetalning av den del av tidigare medgivet avdrag som inte hunnit konsumeras i den momspliktiga verksamheten eller genom ytterligare avdrag för den ingående moms som inte tidigare dragits av men får göras på grund av ändrad användning.

När det gäller överlåtelse av fastighet kan enligt 8 a kap. 11 och 12 §§ ML i vissa fall förvärvaren ta över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Beträffande fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet kan inte 11 § utan endast 12 § tillämpas. Vid tillämpning av 12 § gäller dock att övertagandet av jämkningen endast kan avse jämkning på grund av själva överlåtelsen som sådan. När det gäller ändrad användning som skett under överlåtarens innehavstid ska denne fullgöra jämkningen. Denna ska då ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden. I dessa fall sker alltså jämkning på en gång trots att jämkningen hänför sig till ändrad användning. Se vidare avsnitt 23.8. Motsvarande gäller i förekommande fall hyres- och bostadsrätter.

I de fall jämkning ska ske på grund av själva överlåtelsen ska överlåtelseåret räknas in i den korrigeringstid som återstår oavsett om överlåtelsen sker i början eller slutet av året.

Lokalvis jämkning

I klargörande syfte har i 8 a kap. 7 § 4 st. ML angivits att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast ska ske av avdraget för den moms som avser den del av fastigheten som berörs av åtgärden. Vid t.ex. överlåtelse av del av en fastighet ska alltså inte någon proportionering och jämkning ske av den ingående moms som belöper på andra delar av fastigheten. På motsvarande sätt medför ändrad användning av en lokal att jämkning i förekommande fall endast ska ske av den ingående moms som avser den berörda lokalen.

Jämkningsbelopp

Det belopp med vilket jämkning ska ske beräknas som ett årligt belopp med utgångspunkt från korrigeringstiden och det s.k. ursprungsbeloppet.

Ursprungsbeloppet utgörs enligt 8 a kap. 8 § ML av den ingående momsen vid anskaffandet av investeringsvaran. Vid jämkning av i byggnadsrörelse uttagsbeskattad fastighet är ursprungsbeloppet den ingående moms som senare dragits av.

Det årliga jämkningsbeloppet beräknas till en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående moms vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen.

Exempel

En maskin anskaffas och den ingående momsen på kostnaden för förvärvet uppgår till 100 000 kr. Ursprungsbeloppet uppgår då till 100 000 kr. Maskinen används till 80 procent i verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag medges därför för ingående moms med 80 000 kr vid förvärvet. Ett senare år kommer maskinen att användas endast till 60 procent i den verksamhet som medför skattskyldighet. För maskiner gäller en korrigeringstid om fem år.

Nedgången i procentenheter av användningen i verksamheten som medför skattskyldighet är 20. Jämförelsen görs här utifrån den procentsats som gällde vid korrigeringstidens början och procentsatsen som gäller efter förändringen (80-60).

Eftersom ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr är den del av ursprungsbeloppet som kan bli föremål för jämkning 20 000 kr (20 % av 100 000). På det korrigeringsår under vilket användningen ändrats belöper en femtedel av 20 000 kr eller 4 000 kr. För korrigeringsåret ska alltså jämkning ske genom att ett tidigare medgivet avdrag minskas med 4 000 kr.

Frivillig skattskyldighet

När det gäller frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse kan dock ofta jämkningsbelopp inte beräknas utifrån den procentuella nedgången av den frivilliga skattskyldigheten för hela den ifrågavarande fastigheten. Byggnadsåtgärder kan ha vidtagits i skilda lokaler vid olika tidpunkter och ändringar i uthyrningsverksamheten sker inte heller samtidigt i de skilda lokalerna. Det är den ingående momsen på respektive byggnadsåtgärd som ska bli föremål för jämkning vid exempelvis ändrad användning. Den ändrade användning som kan utlösa jämkning är normalt att en lokal tas i anspråk för skattefri uthyrnings-

verksamhet. Man kan då säga att en lokal används antingen i skattepliktig verksamhet eller i skattefri verksamhet. Beträffande den byggnadsåtgärd som företagits i den aktuella lokalen är den procentuella förändringen 100 %. Det årliga jämkningsbeloppet beräknas därför i dessa fall för varje byggnadsåtgärd i lokalen med utgångspunkt från ursprungsbeloppet och att korrigeringstiden är tio år för fastigheter.

Spärregel, 25%- regeln

Om en annan vara än en fastighet överlåts ska jämkning ske om omsättningen är skattepliktig och om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms.

I dessa fall får jämkningsbeloppet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 9 § ML uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset ska inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag. Spärregeln innebär således att jämkningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

Verksamhetsöverlåtelser

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överlåts tar förvärvaren enligt 8 a kap. 11 § ML över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML. Denna ordning gäller oavsett om det är hela eller del av verksamheten som överlåts samt i de fall överlåtelsen sker i samband med fusion eller liknande förfarande. De överlåtelsefall där jämkning inte ska ske hos överlåtaren är således sådana som omfattas av undantagsbestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Ett övertagande av en verksamhet där överlåtaren redan påbörjat jämkning av ingående moms innebär således att förvärvaren fortsätter jämkningen helt i enlighet med vad överlåtaren skulle ha gjort om denne inte överlåtit verksamheten.

För att förvärvaren ska kunna fullgöra den jämkningsskyldighet och ta till vara den jämkningsrättighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående momsen, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse. Se vidare avsnitt 23.10 om. handlingar vid jämkning.

När det gäller verksamhetsöverlåtelser kan parterna inte avtala bort att förvärvaren ska överta rättighet och skyldighet att jämka.

Vid överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av fastigheter utan samband med verksamheten i övrigt gäller inte det som nu sagts. Dock kan förvärvaren även i dessa fall många gånger överta säljarens rättighet och skyldighet att jämka enligt vad som framgår nedan.

Verksamhetsöverlåtelse

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-28 bedömt att bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML om att förvärvaren övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka var tillämpliga då ett bolag överlät investeringsvaror till en tidigare ej skattskyldig förvärvare som på grund av det aktuella förvärvet blev obligatoriskt skattskyldig. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt förhandsbeskedet.

Utgången i förhandsbeskedsärendet innebär att den som övertar investeringsvaror i samband med att en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet förvärvas också övertar rättighet och skyldighet att jämka ingående moms även om förvärvaren inte är skattskyldig för moms sedan tidigare utan blir det först på grund av det aktuella övertagandet.

Mervärdesskattegrupp

En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en sådan ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningsskyldighet. När ett företag träder in i en mervärdesskattegrupp ska jämkningen under dessa omständigheter fullgöras av gruppen medan om ett utträde ur mervärdesskattegruppen medför att användningen ändras ska jämkningen fullgöras av företaget.

Fastighetsöverlåtelser i vissa fall

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren enligt 8 a kap. 12 § ML överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Detta gäller dock bara om förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelsetillfället. Det saknar betydelse om förvärvarens skattskyldighet är obligatorisk enligt ML eller om förvärvaren är frivilligt skattskyldig.

Överlåtaren och förvärvaren kan emellertid avtala om att överlåtaren ska jämka på grund av själva överlåtelsen. Däremot kan parterna inte avtala om att förvärvaren ska jämka på grund av

ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Sådan jämkning ska alltid fullgöras av överlåtaren vid de fastighetsöverlåtelser som avses här.

Exempel

Överlåtaren har fått avdrag för ingående moms år 1 i samband med byggnadsarbeten i en lokal och byter från ”skattepliktig” till ”skattefri” hyresgäst i den berörda lokalen år 3. Han ska då jämka på grund av ändrad användning år 3. Han överlåter sedan fastigheten år 4. Fortfarande finns en ”skattefri” hyresgäst i lokalen. Vid överlåtelsetillfället ska han fortsätta den påbörjade jämkningen avseende den ändrade användningen i lokalen. Jämkningen ska dock då inte omfatta endast år 4 utan även den del av det avdrag som erhölls år 1 och som kan sägas avse återstoden av korrigeringstiden. Jämkningen vid överlåtelsen ska alltså omfatta avdraget för korrigeringsåren 4–10.

Överlåtarens jämkning till följd av överlåtelsen i exemplet har i grunden har sin upprinnelse i en ändrad användning av lokalen men det är dock överlåtelsen som utlöser ”slutjämkningen” år 4. Av 8 a kap. 7 § 2 st. ML framgår att jämkningen då ska fullgöras vid ett enda tillfälle.

Även om målsättningen varit att så långt möjligt undvika jämkning då fastigheter överlåts kommer alltså överlåtaren ofta att behöva jämka på grund av tidigare ändrad användning. Detta gör att jämkningssystemet är komplicerat att hantera i vissa fall. Å andra sidan behöver förvärvaren inte vara underrättad om vilka ändrade användningar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Han har i stället att göra sina bedömningar beträffande jämkning utifrån vad som gällde för aktuell fastighet/fastighetsdel vid tillträdet.

Trots att den som förvärvar en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet blir skattskyldig först vid sitt tillträde, och detta kan infalla en tid efter det att köpeavtal har ingåtts och förvärvet därmed anses ha skett, är dock vad som sägs här om förvärvarens övertagande av rättighet och skyldighet att jämka tillämpligt i dessa fall (se 9 kap. 5 och 12 §§ ML).

Fastighets-överlåtelse

I ett förhandsbesked 2001-06-28 har SRN bedömt att en tidigare ej skattskyldig förvärvare av en fastighet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kunde överta överlåtarens jämkningsskyldighet eftersom förvärvaren redan från sitt

tillträde av fastigheten skulle komma att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt utgången i förhandsbeskedet.

En förvärvare kan således, enligt utgången i förhandsbeskedsärendet, överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms även om skattskyldighet uppkommer först vid tillträdet genom att frivillig skattskyldighet medgivits förvärvaren från denna tidpunkt. Om förvärvaren endast är skattskyldig enligt ML till viss del, på grund av att han har s.k. blandad verksamhet, har detta ingen betydelse i sammanhanget. Han kan ändå ta över rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Dock kan i dessa fall förvärvaren drabbas av en omgående jämkningsskyldighet vid tillträdet på grund av att han då har en ändrad användning av fastigheten jämfört med överlåtaren.

Överlåtelse vid uppförandeskede

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-23 ansett att överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML innebär att såväl den frivilliga skattskyldigheten som jämkningsskyldigheten övergår på förvärvaren.

När det i detta sammanhang talas om fastigheter och fastighetsägare likställs med dessa hyres- och bostadsrätter respektive hyresgäster och bostadsrättshavare. Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kan alltså avse t.ex. fall då hyresrätter överlåts (8 a kap. 3 § ML).

Att rättighet och skyldighet att jämka övergår till fastighetsägaren då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4.

Såväl vid onerösa som vid benefika rättshandlingar kan överföring av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning ske till förvärvaren. Även vid transportköp kan rättigheten och skyldigheten att jämka överföras från den första till den sista i kedjan om den sista förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den första i kedjan frånträder.

Latent jämkningsskyldighet hos överlåtaren

För att förvärvaren ska kunna bevaka sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter när det gäller jämkning, krävs att han får handlingar med erforderliga uppgifter från överlåtaren. Bestämmelser om detta finns i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.10 angående handlingar vid jämkning.

Om det vid en senare inträffad ändrad användning eller överlåtelse hos förvärvaren konstateras att denne vid sitt förvärv inte erhöll föreskrivna handlingar, eller oriktiga sådana, blir den ursprunglige överlåtaren jämkningsskyldig till följd av de jämkningsgrundande åtgärderna hos dennes förvärvare. I 8 a kap. 12 § 3 st. ML anges nämligen att överlåtaren ska fullgöra jämkningsskyldigheten om han dragit av ingående moms men inte tagit upp den i handling enligt 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling enligt 8 a kap. 16 § ML. Skatteverket anser att även andra oriktigheter i den handling som överlåtaren lämnat bör kunna leda till att överlåtaren åläggs jämkningsskyldighet. Det kan gälla t.ex. oriktiga uppgifter om tidpunkt för förvärv respektive avdrag samt oriktiga uppgifter om hur skatt eller avdrag fördelar sig på olika lokaler. Den här återgivna regleringen har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämkningsskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla.

Det ligger alltså inte endast i förvärvarens utan även i överlåtarens intresse att föreskrivna korrekta handlingar överlämnas. Överlåtaren torde därvid ha intresse av att erhålla bevis om att handlingarna överlämnats, t.ex. genom någon form av kvittens från förvärvaren.

Uppförandeskede upphör

I de fall frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML upphör innan någon skattepliktig uthyrning påbörjats ska jämkning och återbetalning av tidigare avdragen ingående moms ske. Hur sådan jämkning respektive återbetalning ska ske framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

23.9 Jämkning vid konkurs

Av 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML framgår att jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs under förutsättning att de haft rätt till avdrag för moms på kostnader för sådana investeringsvaror som inte består av maskiner m.m. Jämkningen ska enligt 8 a kap. 7 § 2 st. ML ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden.

Konkursbo kan ta över jämkningen

Det kan dock leda till mindre önskvärda effekter om gäldenären ska jämka och konkursboet avyttrar fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten till en köpare som är skattskyldig enligt ML. Det har därför i 8 a kap. 13 § ML införts en möjlighet för konkursbo att få ta över gäldenärens rättigheter och skyldigheter att jämka. Detta ska dock ske innan boet

överlåter fastigheten m.m. Dock gäller övertagandet från den tidpunkt som konkursboet blev skattskyldigt.

Anledningen till att konkursbo ska kunna avvakta med övertagandet beror på att det ofta inte, förrän boet har en köpare till fastigheten, är klart om det är fördelaktigt att ta över jämkningsskyldigheten m.m. från gäldenären. I förekommande fall kan konkursboet vid överlåtelse av fastigheten tillämpa bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML, dvs. låta rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning tas över av förvärvaren av fastigheten.

I de fall ändrad användning av fastigheten skett under gäldenärens innehavstid är det alltid gäldenären som ska jämka på grund av denna ändrade användning. Sådan jämkning kan alltså inte tas över av konkursboet. Det är endast den jämkning som utlöses av själva konkursen som boet kan ta över.

Justering hos gäldenären

Om konkursboet övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ska gäldenären justera den jämkning han redan kan ha utfört. Av 13 kap. 28 a § ML framgår att ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Handling från gäldenären till konkursboet

Av 8 kap. 20 § ML framgår att den som ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ingående moms ska som grund för sin jämkning i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling med visst innehåll. Se vidare avsnitt 23.10 angående innehållet i en sådan handling.

23.10 Handlingar vid jämkning

Förvärvaren övertar i många fall överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående moms. Det kan exempelvis vara fråga om överlåtelse av en investeringsvara i samband med att verksamheten överlåts eller om överlåtelse av en fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet. Det kan i dessa fall vara fråga om jämkning antingen till förvärvarens fördel eller nackdel.

Förvärvaren

För att förvärvaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att jämka och dessutom i förekommande fall styrka sin rätt att genom jämkning återfå ytterligare ingående moms föreskrivs i 8 kap. 20 § ML att förvärvaren i sina räkenskaper ska ha en av överlåtaren utfärdad handling. Trots att förvärvaren inte avser att omedelbart vidtaga sådana åtgärder att jämkning blir aktuell krävs att denne innehar handlingen i sin redovisning för att

kunna fullgöra jämkning vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

Överlåtaren

Av dessa skäl föreskrivs i 8 a kap. 15 § ML att den som överlåter en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ska utfärda en särskild handling. Med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 20 § ML ska sådan handling utfärdas även i de fall någon investeringsvara inte överlåts men rättighet eller skyldighet att jämka ändå övergår på någon annan. De fall som avses här är konkurssituationer och hyresrätt/bostadsrätt som lämnas utan att överlåtas.

Handlingen kan utfärdas antingen i pappersform eller i elektronisk form.

Kompletterande handling

Efter det att en handling utfärdats kan det inträffa omständigheter som gör att det är nödvändigt att en kompletterande handling upprättas på grund av att uppgifterna i den första handlingen inte längre är korrekta eller fullständiga. Så kan exempelvis vara fallet då en faktura inkommer till överlåtaren efter överlåtelsen, men som hänför sig till tiden före överlåtelsen, eller då rätten till avdrag för ingående moms ändras i omprövningsbeslut eller domar.

Handling från tidigare överlåtare

Av 8 a kap. 16 § ML framgår att om överlåtaren av en investeringsvara innehar en handling som utfärdats enligt 15 § av en tidigare ägare till varan och denna handling innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

Den som överlåter en investeringsvara (här betecknad B) kan vid sitt förvärv av varan (från A) ha erhållit en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML. Om B:s överlåtelse sker innan korrigeringstiden gått ut för sådan skatt som tagits upp i den handling som B erhållit från A, kan det bli aktuellt med jämkning hos förvärvaren (C) om denne senare ändrar användning av varan eller överlåter denna. I ett fall som detta ska överlåtaren (B) till sin förvärvare (C) lämna över en kopia av den handling som erhållits (från A). I princip kan en sådan handling behöva överlämnas i flera led.

Handlingens innehåll

I 8 a kap. 17 § ML regleras vad en handling enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla. Med hänsyn till jämkningsbestämmelsernas komplexitet är det ofrånkomligt att handlingen kan bli tämligen omfattande i vissa fall. Handlingen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina

rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför måste handlingen innehålla uppgifter om:

- Den ingående momsen vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, varmed likställs hyres- och bostadsrätter.
- Vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna.
- I vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts inte enbart vid förvärvstidpunkten utan även senare antingen genom jämkning på grund av ändrad användning eller genom att s.k. retroaktivt avdrag skett.
- Hur den ingående momsen och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt.
- Uppgift om handling som avses i 16 §.
- Överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras.
- Transaktionens art.
- Överlåtarens registreringsnummer till moms, person- eller organisationsnummer.
- Övrigt som kan vara av betydelse. Det kan exempelvis vara nödvändigt att lämna en särskild uppgift om när korrigeringstiden löper ut för de olika investeringsvaror som överlåts. Så är fallet när överlåtaren har tillämpat ett annat räkenskapsår än kalenderår vid det tillfälle då investeringsvaran anskaffats.

När det gäller uppgift om vilka avdrag som gjorts är det viktigt att beakta vad som sägs i 8 a kap. 12 § 2 st. ML. Där anges nämligen att överlåtare av fastighet i de fall som avses i nämnda paragraf ska jämka till följd av ändringar som inträffat under hans innehavstid. Då sådan jämkning skett, oavsett om den varit till överlåtarens fördel eller nackdel, ska sådant avdrag beaktas i den handling som överlämnas till förvärvaren.

Vidare är det viktigt att överlåtaren är medveten om bestämmelserna i 8 a kap. 12 § 3 st. ML. Där anges att överlåtaren ska jämka på grund av ändrad användning som upp-

kommit hos förvärvaren om överlåtaren gjort avdrag för ingående moms men inte tagit upp den i handling som avses i 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML.

För att kunna fullgöra sina skyldigheter – men även för att kunna ta till vara sina rättigheter – beträffande jämkning måste fastighetsägaren ordna sin redovisning på ett sådant sätt att den ingående moms som belöper på jämkningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler.

23.11 Redovisning av jämkning

Som framgår av avsnitt 23.7 ovan ska jämkning göras antingen med ett visst belopp årligen eller på en gång för den återstående korrigeringstiden. I 13 kap. 28 a § ML regleras för vilka redovisningsperioder jämkningen ska redovisas.

När ett tidigare avdrag för ingående moms ska minskas genom jämkning sker detta genom att ingående moms återförs på samma sätt som när mottagna kreditfakturor bokförs. Om den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående moms jämkas avdraget genom att redovisad ingående moms för den aktuella redovisningsperioden ökas.

Lös egendom

När det gäller maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar samt hyres- och bostadsrätter ska jämkning alltid ske för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelsen skett. Om ett räkenskapsår omfattar tiden 1 juli–30 juni och en händelse som medför att jämkning ska ske inträffar under detta räkenskapsår ska jämkningen således redovisas för redovisningsperioden juli.

Fastigheter

Beträffande fastigheter gäller att jämkning på grund av ändrad användning ska ske vid motsvarande tidpunkt som för lös egendom, dvs. för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats.

Men vid överlåtelse av fastighet ska jämkning ske för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Det har inte bedömts lämpligt att låta jämkningsskyldigheten anstå lång tid i dessa fall då fråga kan vara om betydande skattebelopp och överlåtaren kanske inte ens är skattskyldig enligt ML efter överlåtelsen.

Om överlåtarens redovisningsperiod för moms är helt beskattningsår gäller dock den huvudregel som tillämpas för lös egendom och vid ändrad användning av fastighet, dvs. den första

redovisningsperioden efter det räkenskapsår då överlåtelsen skett.

Konkurs

Om den skattskyldige försätts i konkurs ska avdrag i förekommande fall jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Tar konkursboet senare över rättigheter och skyldigheter att jämka ska ändring ske av det jämkningsbelopp som konkursgäldenären redovisade för den period konkursbeslutet meddelades. Konkursboet redovisar jämkning efter samma principer som gäller för övriga skattskyldiga dvs. för de perioder som framgår ovan.

23.12 Övergångsbestämmelser

De bestämmelser om jämkning som behandlats i det föregående gäller från den 1 januari 2001. Utgångspunkten för övergångsbestämmelserna i SFS 2000:500 och 2000:1358 har varit att övergången till de nya bestämmelserna ska ske så smidigt som möjligt. Avsikten är att äldre och nya bestämmelser så lite som möjligt ska tillämpas parallellt i samband med övergången.

Äldre bestämmelser ska tillämpas på förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att om en ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker före den 1 januari 2001, ska de äldre bestämmelserna om jämkning gälla. När det gäller t.ex. överlåtelse före den 1 januari 2001 av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska de äldre bestämmelserna om återföring och inte de nya jämkningsbestämmelserna gälla.

Beträffande vad som gäller i de fall en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt äldre bestämmelser överlåts före ikraftträdandet den 1 januari 2001 men med tillträde för köparen under år 2001 eller senare har RSV uttalat följande i skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100.

> ”Med hänsyn till RSV:s tidigare ställningstagande och mot bakgrund av hur reglerna tidigare tillämpats bör, enligt RSV:s uppfattning, övergångsbestämmelserna tolkas så att med tidpunkten för överlåtelse avses tidpunkten för frånträdet, även i de fall köpekontrakt undertecknats före år 2001 och frånträdet sker efter år 2000. En förutsättning är dock att den tidigare fastighetsägaren kvarstår som frivilligt skattskyldig tills han

> frånträder fastigheten. RSV:s ställningstagande innebär att i dessa fall ska de nya jämkningsbestämmelserna tillämpas i stället för återföring."

Om ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker den 1 januari 2001 eller senare men förvärvet av varan (även ny-, till- eller ombyggnad av fastighet) skett före den 1 januari 2001, gäller de tidigare reglerna avseende definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras. Korrigeringstiden blir således i dessa fall 5 respektive 6 år från förvärvet eller från det att ny-, till- eller ombyggnaden gjordes.

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs som bl.a. innebär att ett konkursbo kan ta över gäldenärens jämkningsskyldighet gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelats den 1 januari 2001 eller därefter.

Intygsmoms som en fastighetsägare fått avdrag för på grund av förvärv av en fastighet ska jämkas om fastigheten överlåts eller dess användning ändras den 1 januari 2001 eller senare. Jämkning ska dock endast göras beträffande den del av det avdragna beloppet som motsvarar återstående korrigeringstid. Korrigeringstiden ska beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt då fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Den återföringsskyldighet som åligger en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet den 1 januari 2001 övergår vid denna tidpunkt till en skyldighet att jämka enligt de nya bestämmelserna. Dock gäller de tidigare reglerna om definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras.

Slutligen framgår av övergångsbestämmelserna (2000:1358) att skattemyndigheten ska besluta att frivillig skattskyldighet som inträtt före den 1 januari 2001 ska upphöra, om ansökan om detta görs före den 1 januari 2002. Detta innebar att en fastighetsägare som ansökte om utträde kom att vara skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedatum och att de bestämmelser i den nya lagstiftningen som reglerar eventuell jämkning vid ändrad användning blev tillämpliga för upphörandet. Den dag då skattskyldigheten upphörde utgjorde utgångspunkt för bedömning av om jämkning skulle ske. Härvid beaktas vad som i övrigt sägs i övergångsbestämmelserna enligt ovan.

23.13 Tillämpning av jämkningsreglerna

Hur de nya jämkningsbestämmelser som gäller från den 1 januari 2001 tillämpas åskådliggörs med följande exempel. Ytterligare exempel på tillämpningen av jämkningsbestämmelserna finns i avsnitt 21.12.1.3 som handlar om jämkning i samband med frivillig skattskyldighet.

Ändrad användning av lös egendom

Exempel 1

År 1

Ett företag med s.k. blandad verksamhet har under året anskaffat en maskin för 500 000 kr inkl. moms 100 000 kr. Avdrag för ingående moms medges med 75 000 kr, eftersom maskinen till 75 % används i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

År 2

Användningen av maskinen förändras. Det konstateras vid årets slut att den till 79 % nyttjats i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Ingen jämkning ska företas eftersom förändringen understiger 5 procentenheter (8 a kap. 5 § 2 p. ML).

År 3

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 90 % i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Maskinen är en s.k. investeringsvara eftersom den ingående momsen vid förvärvet uppgick till minst 50 000 kr. Jämkningsåret, år 3, är inom den s.k. korrigeringstiden. Ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 15 % (75–90). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en femtedel (korrigeringstiden 5 år) av 15 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. till 3 000 kr. Jämkning görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 4 genom att ytterligare avdrag för ingående moms med 3 000 kr tillgodoförs.

År 4

Användningen ändras på nytt så att maskinen konstateras ha nyttjats till 40 % i den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter

förändringen är 35 % (75–40). Jämkningsbeloppet för år 4 kan därför beräknas till en femtedel av 35 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. 7 000 kr. Jämkningen gör i deklarationen för den första redovisningsperioden år 5 genom att avdrag för ingående moms minskas med 7 000 kr.

År 5

Användningen under året konstateras ha varit densamma som under anskaffningsåret. Jämkning blir därför inte aktuell.

År 6

Maskinen säljs under året. Eftersom korrigeringstiden gått till ända sker ingen jämkning (8 a kap. 6 § ML).

Försäljning av lös egendom

Exempel 2

Ett företag har år 1 anskaffat en maskin för 925 000 kr inkl. moms med 185 000 kr. Eftersom företagets verksamhet är blandad har avdrag vid förvärvet medgetts med 40 % eller med 74 000 kr. Maskinen avyttras år 4 för 400 000 kr, varvid utgående moms redovisas med 100 000 kr, dvs. 25 % av 400 000 kr.

Maskin utgör en s.k. investeringsvara eftersom den ingående momsen vid förvärvet översteg 50 000 kr. Försäljningen sker inom korrigeringstiden.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML ska jämkning ske vid avyttring av lös egendom om omsättningen är skattepliktig och under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Förutsättningar för jämkning på grund av avyttring av maskinen föreligger således.

Ursprungsbeloppet är 185 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten på grund av avyttringen utgör 60 % (40–100). Återstoden av korrigeringstiden är 2 år (åren 4 och 5).

Det belopp varmed jämkning ska ske utgör då 2/5 (återstoden av tiden) av 60 % av ursprungsbeloppet 185 000 kr dvs. 44 400 kr.

Eftersom detta jämkningsbelopp understiger det spärrbelopp för jämkning som anges i 8 a kap. 9 § ML ska det ursprungliga avdraget 74 000 kr höjas med 44 400 kr.

Sammanlagt avdrag uppgår då till 118 400 kr. Det ytterligare avdraget 44 400 kr på grund av jämkning vid avyttringen av maskinen görs i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 5 (året efter jämkningsåret).

Ändrad användning av fastighet

Exempel 3

År 1

Fastighetsägaren, som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av hela byggnaden, genomför år 1 en ombyggnad av sin kontorsbyggnad. Avdrag sker således för hela den ingående momsen 200 000 kr som belöper på utförda byggnadsåtgärder. De utförda åtgärderna har berört byggnadens fyra lika stora lokaler i lika stor omfattning.

År 2

Det sker inte någon förändring av användningen av byggnaden. Jämkningsgrund föreligger därför inte.

År 3

Hyresgästen i en av lokalerna flyttar ut och fastighetsägaren hyr i fortsättning ut denna lokal till en hyresgäst som bedriver momsfri verksamhet. Den frivilliga skattskyldigheten upphör därför för aktuell lokal. Byggnadens användning i momspliktig verksamhet minskar således till 75 %.

Ombyggnaden utgör en investeringsvara eftersom den ingående momsen på kostnaderna för åtgärderna uppgått till minst 100 000 kr. Det år den förändrade användningen sker är inom korrigeringstiden. Grund för jämkning föreligger därför.

Ursprungsbeloppet för hela ombyggnaden uppgår till 200 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 25 % (100-75). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en tiondel (korrigeringstiden 10 år) av 25 % av ursprungsbeloppet 200 000 kr, dvs. till 5 000 kr.

Jämkningsbeloppet redovisas som en minskning av den ingående momsen med 5 000 kr i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 4.

Åren 4–10

Om samma förhållanden föreligger under dessa år som vid utgången av år 3 sker på motsvarande sätt jämkning genom att den ingående momsen minskas med 5 000 kr för vart och ett av åren.

Överlåtelse av verksamhet

Exempel 4

En fastighet används till 50 % i företagets momspliktiga verksamhet. Fastigheten omfattas inte av frivillig skattskyldighet. På grund av tidigare ändrad användning med avseende på avdragsrätten för ingående moms sker jämkning genom att återbetalning av moms årligen görs med 5 000 kr.

Fastigheten överlåts inom korrigeringstiden i samband med att överlåtelse sker av hela verksamheten under sådana förutsättningar att överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Förvärvaren är skattskyldig för moms och övertar därför överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML. Detta innebär också att förvärvaren ska fortsätta den årliga jämkning som överlåtaren varit skyldig att göra på grund av tidigare ändrad användning.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående moms och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående moms.

Överlåtelse av fastighet

Exempel 5

År 1

En byggnad uppförs under året och används i sin helhet i momspliktig verksamhet. Fastighetsägaren gör därför avdrag för ingående moms med 1 milj. kr, dvs. för hela den ingående moms som belöper på uppförandet av byggnaden.

År 2

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående moms sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 3

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som själv är skattskyldig för moms. Avtal om att överlåtaren ska jämka ingående moms på grund av själva överlåtelsen träffas inte mellan parterna varför förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML.

Eftersom det inte skett någon förändrad användning av fastigheten under överlåtarens innehavstid ska denne inte heller jämka på grund av sådana ändringar.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående moms och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående moms.

Förvärvaren tar fastigheten i sin helhet i bruk i en momspliktig verksamhet varför någon jämkning för år 3 inte heller blir aktuell hos denne.

År 4

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående moms sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 5

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som inte är intresserad av att ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. Anledningen till att förvärvaren inte vill överta ansvaret för jämkningen är att denne inte avser att använda fastigheten i momspliktig verksamhet. Parterna har därför i samband med fastighetsöverlåtelsen särskilt avtalat om att överlåtaren ska jämka.

Fastigheten är en investeringsvara eftersom den ingående momsen på uppförandekostnaden uppgick till

minst 100 000 kr. Överlåtelsen sker inom korrigeringstiden som är 10 år för fastigheter.

Ursprungsbeloppet är 1 milj. kr och skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter försäljningen är 100 % (100-0). Fastighetsförsäljningen innebär ju att någon användning i momspliktig verksamhet inte längre sker och att avdragsrätten för ingående moms avseende fastigheten därmed upphör.

Det årliga jämkningsbeloppet utgör 1/10 (korrigeringstiden) av 100 % (förändringen) av 1 milj. kr (ursprungsbeloppet) dvs. 100 000 kr.

Vid överlåtelse av investeringsvaror ska enligt 8 a kap. 7 § ML jämkningen fullgöras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av tiden. Den återstående delen av korrigeringstiden är 6 år (åren 5–10).

Överlåtarens totala jämkningsbelopp beräknas därför till 600 000 kr (6 år à 100 000 kr). Redovisningen av detta jämkningsbelopp sker enligt bestämmelserna i 13 kap. 28 a § ML i den andra perioden efter den då överlåtelsen skedde.

Överlåtelse av fastighet med ”äldre” investeringar

Exempel 6

En fastighetsägare som själv bedrivit momspliktig verksamhet i en centralt belägen kontorsfastighet säljer i april år 2001 fastigheten till ett fastighetsbolag som har för avsikt att bygga om fastigheten till bostadslägenheter. Köparen är därför inte intresserad av att överta den jämkningsskyldighet för ingående moms som avser fastigheten.

Efter genomgång av sin redovisning sedan år 1995 konstaterar fastighetsägaren att investeringar i form av ombyggnader skett för respektive år med följande totalbelopp. Räkenskapsåret utgörs av kalenderår.

År	Kostnad, exkl. moms
1995	500 000 kr
1997	900 000 kr
2001	800 000 kr

Avdrag har skett för all den ingående moms som belöper på byggnadsarbetena.

Överlåtelsen av fastigheten får följande konsekvenser.

Vid överlåtelse av en investeringsvara efter ikraftträdandet av de nya reglerna men då förvärvet av varan skett före den 1 januari 2001 ska äldre bestämmelser beträffande definition av investeringsvara och beräkning av korrigeringstid tillämpas (punkt 3 i övergångsbestämmelserna). Av äldre bestämmelser i 8 kap. 16 a § ML framgår att fastigheter utgör investeringsvaror om anskaffningskostnaden överstiger 200 000 kr. Vidare framgår av äldre lydelse av 8 kap. 16 c § ML att korrigeringstiden för fastigheter är sex år.

För de ombyggnader som genomfördes 1995 löpte korrigeringstiden således ut vid utgången av år 2000 varför någon jämkningsskyldighet inte föreligger för den ingående moms som avser dessa ombyggnader.

Ombyggnaderna som skedde år 1997 utgör en investeringsvara och överlåtelse sker inom korrigeringstiden varför jämkning av ingående moms ska ske för denna investering. Momsen på kostnaderna uppgår enligt bokföringen till 225 000 kr och återstoden av korrigeringstiden är två år (åren 2001 och 2002). Belopp att jämka på grund av 1997 års investeringar med anledning av försäljningen utgör därför 2/6 × 225 000 kr, dvs. 75 000 kr.

Ombyggnaderna under år 2001 har skett efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och ska således bedömas enligt dessa. Ombyggnaderna utgör en investeringsvara eftersom den ingående momsen på byggkostnaderna överstiger 100 000 kr. Försäljning sker inom korrigeringstiden som är tio år. Förutsättningar för jämkning föreligger därför. Den ingående momsen på byggnadsarbetena uppgår enligt bokföringen till 200 000 kr. Av bestämmelserna i 8 a kap. 7 § ML framgår att det räkenskapsår under vilket en överlåtelse av en investeringsvara sker ska räknas in i korrigeringstiden. Detta innebär att jämkning ska ske med hela den ingående momsen avseende investeringarna år 2001.

Eftersom det är fråga om överlåtelse av en investeringsvara ska jämkning ske vid ett tillfälle och i detta fall för

perioden juni 2001 (13 kap. 28 a § ML). Jämkning sker då genom återbetalning med 275 000 kr (75 000 och 200 000).

23.14 Äldre bestämmelser

De äldre jämkningsbestämmelserna som gällde före den 1 januari 2001 återfanns i 8 kap. 16 a–f §§ ML. När redovisning av jämkningen skulle ske var även tidigare reglerat i 13 kap. 28 a § ML.

Dessa äldre bestämmelser innebar i huvudsak följande.

8 kap. 16 c § ML

Bestämmelserna kan sägas syfta till att åstadkomma rätt avdrag sett över en längre period, sex år för fastigheter och fem år för övriga investeringsvaror. I korrigeringstiden inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Ingående moms hänförlig till förvärv av t.ex. en maskin som anskaffats under 1995 kan således inte bli föremål för jämkning efter 1999 vid kalenderår som räkenskapsår. På motsvarande sätt gäller att vid ett räkenskapsår som exempelvis omfattar tiden 1 juli 1995–30 juni 1996, under vilket ombyggnad av en fastighet sker, löper korrigeringstiden ut den 30 juni 2001.

13 kap. 28 a § ML

Jämkningen görs i deklarationen för den första redovisningsperioden under året efter det räkenskapsår (jämkningsåret) under vilket den ändrade användningen eller avyttringen ägt rum.

Det är endast ingående moms hänförlig till förvärv gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning.

8 kap. 16 a § ML

Med investeringsvaror förstås

- maskiner, inventarier och liknande tillgångar, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. moms, samt
- fastigheter, inkl. ny-, till- eller ombyggnad, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr under ett beskattningsår.

Till ombyggnad räknas även sådana byggnadsåtgärder som enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 3 KL är hänförliga till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

(Tidigare bestämmelser i 23 § anv. p. 3 KL återfinns numera i 19 kap. 2 § IL.)

Som investeringsvara räknas också en hyresgästs ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Detta innebär t.ex. att en jämkningssituation kan uppkomma om en hyresgäst överlåter byggnation till fastighetsägare.

Beloppsgränsen 200 000 kr gäller för varje enskild vara. Ett inköp av t.ex. två körskolebilar för 150 000 kr per styck grunder således ingen rätt eller skyldighet att tillämpa jämkningsreglerna.

Vidare bör gälla att moms, som inte är avdragsgill som ingående moms, ska läggas till anskaffningsvärdet vid bedömning av investeringens storlek. Om t.ex. en vara anskaffas till ett pris av 240 000 kr inkl. moms 48 000 kr och avdrag vid förvärvet medgivits med hälften, 24 000 kr, uppgår den jämkningsgrundande anskaffningskostnaden till 216 000 kr.

8 kap. 16 b § ML

Jämkning ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet, eller

2. ökar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet.

Jämkning ska vidare ske

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, samt

4. om en fastighet avyttras för vilken avdragsrätt förelegat vid förvärvet.

Effekten av jämkningsreglerna är således beträffande punkterna 1 och 4 att avdragsrätten minskar och beträffande punkterna 2 och 3 att avdragsrätten ökar i förhållande till den ursprungligen medgivna.

Uttagsbeskattning 8 kap. 16 e § 1 st. ML

Om en vara förs över till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan uttagsbeskattning komma i fråga. Så är fallet enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § 2 p. ML om avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat vid förvärvet av varan. Den förändrade användningen av varan som överföringen innebär ska inte föranleda jämkning av ingående moms. I och med uttagsbeskattningen anses nödvändig korrigering genomförd.

Verksamhetslokal

Ingående moms som blivit återförd i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet ska inte heller den bli föremål för jämkning. Avdrag för s.k. intygsmoms som inte gjorts inom ramen för 9 kap. ML kan däremot bli föremål för jämkning.

Spärregel 8 kap. 16 d § 3 st. ML

Om en annan vara än en fastighet avyttras ska jämkning ske om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, se 8 kap. 16 b § 3 p. ML. Spärregeln innebär att jämkningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

8 kap. 16 e § 2 st. ML

Ändrad användning av en investeringsvara ska föranleda jämkning av ingående moms endast om ändringen föranleder höjning eller sänkning av avdraget med minst 10 procent.

Konkurs

Den omständigheten att en jämkningsgrundande händelse inträffar efter det att den skattskyldige försatts i konkurs hindrar inte att jämkning ska ske. Det är i dessa fall konkursboet som är skyldigt att göra jämkningen.

Överlåtelse av verksamheten, 8 kap. 16 f § ML

Sådan överlåtelse av verksamheten som undantas från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör inte en händelse som föranleder jämkning av ingående moms. Den som förvärvar verksamheten övertar säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning.

När det gäller överlåtelser av fastigheter har SRN i två förhandsbesked ansett att jämkningsskyldighet inte föreligger när fastigheterna överlåts under sådana omständigheter att dessa ingår i en från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML undantagen överlåtelse.

I det ena förhandsbeskedet 1999-09-28 bedömde SRN att jämkning inte skulle ske vid överlåtelse av fastighet när denna ingick bland de tillgångar som överläts vid en fusion.

I det andra förhandsbeskedet 1999-12-22 ansåg SRN att bestämmelserna i 8 kap. 16 f § ML ska tolkas så att jämkning inte heller ska ske när fastigheter, för vilka säljaren är frivilligt skattskyldig, överlåts under sådana omständigheter att en hel verksamhet avseende fastighetsförvaltning överlåts.

Inget intyg

Det bör noteras att reglerna om jämkning inte har någon motsvarighet till det förfarande med intyg om återförd skatt som gäller i fråga om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, jfr 9 kap. 4 § ML.

24 Bilar, bussar och motorcyklar

24.1 Allmänt

Personbilar och motorcyklar särbehandlas i momshänseende. För verksamheter i allmänhet gäller framför allt vissa avdragsbegränsningar för den ingående momsen, men även utvidgningar i förhållande till ML:s allmänna avdragsbestämmelser. Bestämmelserna har karaktär av schablonregler.

Utöver vanliga personbilar räknas även vissa lastbilar som personbil enligt ML. I det följande redogörs för de särskilda regler som gäller vid köp (8 kap. 15 § ML), försäljning av personbilar och motorcyklar som inte utgör lagertillgång (3 kap. 24 § ML), leasing (8 kap. 16 § ML) och uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande (2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML). Det redogörs även för avdragsrätten för moms på driftkostnader (8 kap. 16 § ML).

Sådana fordon, som enligt ML är lastbilar eller bussar, behandlas vid mervärdesbeskattningen på samma sätt som andra varor. För köp, leasing, försäljning och uttag gäller således ML:s allmänna regler.

Personbil enl. ML

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

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av vägtrafikregistret. Vägtrafikregistrets uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovnings klassificering.

Enligt ML räknas således som personbil

- fordon som enligt lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner hänförs till personbil,

– lastbil med skåpkarosseri utan separat förarhytt och med en totalvikt om högst 3 500 kg, och

– buss med en totalvikt om högst 3 500 kg.

Personbil omregistreras som lastbil

Det förekommer att vanliga personbilar med totalvikt under 3 500 kg, t.ex. kombibilar, ändras i visst avseende och härefter ombesiktigas som lastbil. Det kan ske utan att bilen ändras exteriört. På grund av dessa bilars karosseriutformning, hänförs de i momshänseende till personbilar även efter ombesiktningen.

Separat förarhytt

Om bilens förarhytt utgör en separat karosserienhet klassas den inte som personbil enligt ML, totalvikten har därmed för sådana fordon inte någon betydelse för bedömningen av om det är fråga om personbil i momshänseende. Med separat karosserienhet avses att fordonet är konstruerat så att det finns en luftspalt mellan förarhytten och skåpet och att fordonet är funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras. Om skåpet och förardelen endast avskiljts med t.ex. en plåtvägg är det inte fråga om separata karosserienheter. Lätt skåplastbil med separat karosseri för förarhytten åsätts karosserikod 30 av AB Svensk Bilprovning. Denna karosserikod tillkom först under år 1994. Det innebär att det kan förekomma skåplastbilar med separat karosseri för förarhytten som har åsatts någon av de karosserikoder (koderna 20–29) som avser övriga skåplastbilar. Det avgörande är hur fordonet är utformat när man ska bedöma huruvida dess förarhytt utgör en separat karosserienhet eller ej. Karosserikoderna kan tjäna till ledning vid denna bedömning.

Karosserikoder

En förteckning över gällande karosserikoder för bussar och lastbilar framgår av bilaga 12. Koderna är vanligen tvåställiga sifferkoder. EG-typgodkända personbilar har i stället en tvåställig bokstavskod, t.ex. AA eller AC. Även dessa är förtecknade i bilaga 12. I undantagsfall kan bokstavskoderna avse annat fordon än personbil.

Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, t.ex. flak, är lastbilar enligt ML, oavsett vikt. Även lätta lastbilar med plastkåpor eller kapell betraktas som lastbilar enligt ML om förarhytten utgör en separat karosserienhet.

Tävlingsbil

KR i Sundsvall har i en lagakraftvunnen dom 1998-11-16, mål nr 4039-1996, hänfört en tävlingsutrustad bil till personbil i enlighet med definitionen i 3 § fordonskungörelsen. Att bilen kan ha varit av sådan beskaffenhet att den inte fått brukas i trafiken skulle enligt KR inte föranleda annan bedömning.

Bolaget som ägde bilen hade bl.a. anfört att bilen inte kunde registreras som personbil utan omfattande ombyggnation.

KR i Stockholm har dock i en dom 1999-03-09, mål nr 4620-1997, ansett att två Formel 1-bilar inte kunde hänföras till personbilar. Köparen var därför i detta fall berättigad till avdrag för ingående moms. KR gjorde inte annan bedömning än LR som hänvisade till att fordonskungörelsen inte är tillämplig på motordrivet fordon som uteslutande används inom inhägnat tävlingsområde. Med hänsyn härtill och till att bolagets bilar inte fick framföras på allmän väg eller registreras som personbilar i bilregistret, ansågs bilarna inte falla under begreppet personbil i ML:s mening. RR beslutade 2001-12-19 att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Göteborg har i en dom 2001-12-12, mål nr 4140-2000, ansett att avdragsrätt föreligger vid förvärv av en så kallad STCC-bil då bilen anpassats för tävlingsbruk och därmed inte får framföras på allmän väg och inte registrerats som personbil. Domen har överklagats och RR meddelade prövningstillstånd 2004-06-01.

Uttagsbeskattning förutsätter avdragsrätt 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil eller motorcykel ska endast ske om avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående momsen har förelegat vid förvärvet. I fråga om personbilar eller motorcyklar som har hyrts (leasats) förutsätter motsvarande uttagsbeskattning att avdragsrätt eller rätt till återbetalning har förelegat för hela den ingående momsen på hyran. Sådan generell avdragsrätt gäller endast om personbilarna eller motorcyklarna förvärvas eller förhyrs för ändamålen återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. I övriga fall gäller avdragsförbud enligt 8 kap. 15 § ML och en begränsning av avdragsrätten till halva momsen vid förhyrning enligt 8 kap. 16 § 1 st. 2 p. och 3 st. ML. Då ska inte heller uttagsbeskattning av privat användning ske.

Ringa värde

En annan förutsättning för uttagsbeskattning är att värdet av den privata användningen är mer än ringa.

För privat användning av personbil bör gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomsttaxeringen. Enligt Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2004:41, ska bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år. Se avsnitt 24.3.5.

Fyrhjuling, lag (2001:559) om vägtrafik-definitioner

Mopeder och snöskotrar är inte motorcyklar och omfattas därför inte av specialreglerna. Det gäller även fyrhjuliga mopeder.

Däremot hänförs vissa motorfordon på fyra hjul till motorcykel. Förutsättningen är att massan utan last är högst 400 kg (550 kg för fordon inrättat för godsbefordran), den maximala motoreffekten inte överstiger 15 kilowatt och att det inte är fråga om moped. När det gäller eldrivna fordon ska batterierna inte räknas in vid beräkning av massan ovan. Uttrycket ”massa utan last” motsvaras av en EG-bestämmelse och kan närmast jämföras med ”tjänstevikt”.

Ofta har dessa fyrhjuliga fordon beteckningen terrängskoter och är i sådant fall inte motorcyklar. En terrängskoter definieras som ett terrängmotorfordon med en tjänstevikt av högst 400 kg. Ett tyngre terrängmotorfordon, dvs. med en tjänstevikt över 400 kg, hänförs till terrängvagn.

Det som sägs om personbilar gäller i fortsättningen även motorcyklar.

24.2 Verksamheter i allmänhet

24.2.1 Köp och försäljning av personbil

Ej avdragsrätt vid köp

Enligt 8 kap. 15 § ML föreligger avdragsförbud för ingående moms vid inköp av personbilar för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. Detta innebär att inköp av personbil som är avsedd för återförsäljning i bilhandel, för uthyrning i uthyrningsverksamhet, för persontransporter i taxirörelse, för transporter av avlidna i begravningsverksamhet eller för körkortsutbildning inte omfattas av avdragsförbudet. På grund av lagens uttryckssätt, ”andra ändamål än”, gäller avdragsförbudet däremot vid inköp av personbilar till nämnda verksamheter när bilen ska användas på annat sätt än som lagen anger, t.ex. som tjänstebil eller för godstransporter.

Avdragsförbudet och EG-rätten

I ett förhandsbesked 2002-03-18 har SRN uttalat att ett tidningsdistribuerande företag inte hade rätt till avdrag för ingående moms som avsåg förvärv av personbilar till verksamheten och att företaget hade avdragsrätt med endast hälften av den ingående momsen vid förhyrning av personbilar. Företaget hade i sin frågeställning hänvisat till artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet. Frågan var således om avdragsförbudet i ML stred mot EG-rätten. SRN hänvisade till att medlems-

staterna har befogenhet att behålla befintlig lagstiftning fram till dess att rådet har utfärdat nya bestämmelser.

Ej återförsäljning

RR fastställde 2000-06-14, RÅ 2000 not. 98, ett förhandsbesked som gällde avdragsrätten för personbilar. Ett bolag som drev revisionsverksamhet leasade ett 40-tal personbilar. Bolaget hade för avsikt att efter leasingtidens utgång förvärva bilarna för att sälja dem vidare till t.ex. bilhandlare, leasegivare, anställda i bolaget eller till andra privatpersoner. RR ansåg i likhet med SRN att bolaget inte var berättigat till avdrag för ingående moms i samband med förvärvet av personbilarna. Begreppet återförsäljning ansågs utgöra försäljning som sker i sådana former som utmärker en yrkesmässigt bedriven bilhandel. Bolagets tillfälliga förvärv av personbilar som tidigare hade hyrts ansågs inte falla under detta begrepp, trots att bolagets syfte med förvärven var att sälja bilarna vidare.

Momsfri försäljning

När avdragsförbud förelegat vid inköp av en personbil som inte utgör omsättningstillgång, ska den säljas momsfritt på grund av bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Vid försäljning av personbilar som tidigare enligt ändrade bestämmelser omfattats av avdragsrätt vid inköpstillfället, ska dock beskattning ske enligt ML:s allmänna regler. Se vidare avsnitt 36.

Privat användning Personbil

Enligt 2 kap. 5 § 3 p. ML uttagsbeskattas privat användning av personbil i företaget om avdrags- eller återbetalningsrätt förelegat vid förvärvet eller, när det gäller hyrd bil, hela leasingmomsen varit avdragsgill. Uttagsbeskattning vid privat användning av en personbil ska därför inte ske i andra verksamheter än bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

Privat användning Lastbil

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i momshänseende är lastbilar och bussar, som andra varor. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § 2 p. ML ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, förelegat vid inköpet av fordonet och att värdet av användningen är av mer än ringa, se avsnitt 24.1 och 24.3.5.2. Uttagsbeskattning sker avseende nyttjande av såväl ägda som leasade fordon. Som framgår av avsnitt 15.1.2 är det dock enligt EG-rätten valfritt för den skattskyldige att välja metod för att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms vid anskaffning av tillgångar avsedda för användning såväl i verksamheten som privat. I det fall avdrag sker för hela den ingående momsen trots att privat nyttjande av tillgången före-

kommer ska uttagsbeskattning ske. Om den skattskyldige väljer att begränsa sin avdragsrätt till följd av det privata nyttjandet ska ingen uttagsbeskattning ske.

24.2.2 Leasing av personbil

Avdrag med 50 % vid leasing

Avdrag för ingående moms på hyra (leasing) av personbil medges enligt en schablonregel med 50 % av den ingående momsen på hyran (8 kap. 15–16 §§ ML). En förutsättning för att avdrag ska få göras är att bilen används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML Vid kortare hyresperioder får användning i verksamheten relateras till hyrestiden. Någon ytterligare begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras.

Avdraget medges schablonmässigt och formen för avtalet om uthyrning är utan betydelse, dvs. samma regler gäller både vid långtids- och korttidsleasing och oavsett om det är fråga om full-serviceleasing eller finansiell leasing. Även om bilen används uteslutande i verksamheten föreligger avdragsrätt endast för 50 % av den ingående momsen på leasing- och hyresavgiften.

Mer än ringa omfattning – körsträcka

KR i Göteborg ansåg i en dom 2003-04-07, mål nr 6649-2001, att det är tillräckligt att e n hyrd bil körs minst 100 mil i verksamheten för att ett företag ska vara berättigat att göra avdrag för ingående moms med 50 % av momsen på leasingavgiften. När det gäller rätten att göra avdrag för hela momsen på driftkostnader, ansåg KR att det är tillräckligt att bilen till någon del används i mervärdesskattepliktig verksamhet. Skatteverket överklagade domen men prövningstillstånd beviljades inte.

Privat användning

Privat användning av en hyrd personbil uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för hela leasingmomsen, 2 kap. 5 § 3 p. ML. När det gäller hyrd personbil, ska därför uttagsbeskattning på grund av privat användning ske endast i verksamheter avseende biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

Hyran får ej delas upp

Den avtalade hyresersättningen för bilen betraktas som en helhet. Det är inte tillåtet att dela upp ersättningen så att t.ex. räntekostnader som belastar bilen debiteras separat utan moms. Hyran innefattar visserligen räntekostnader, men dessa avser uthyrarens kapitalskuld. Av ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:11) framgår att det inte heller är möjligt att upprätta ett separat hyresavtal avseende extrautrustning, för att hyres-

tagaren därigenom ska få avdrag med mer än 50 % av den ingående momsen på extrautrustningen. Vid fullserviceleasing gäller samma sak i fråga om bilens driftkostnader. En separat fakturering av dessa medför således inte att hyrestagaren får rätt till större avdrag än 50 % av momsen på driftkostnaderna.

Om hyrestagaren däremot själv får köpa extrautrustning eller stå för bilens driftkostnader, gäller inte den 50 %-iga schablonregeln. Då gäller i stället avdragsreglerna för extrautrustning och driftkostnader, se avsnitt 24.2.3.

Serviceavtal

RR ansåg i dom gällande förhandsbesked år 1999, RÅ 1999 not. 293, att moms enligt serviceavtal för personbil som förhyrdes genom s.k. finansiell leasing, var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med en återförsäljare med vilken sökandebolaget även hade ingått hyresavtalet avseende personbilen.

Leasingbilen förvärvas

Om en hyrestagare förvärvar en personbil innan hyrestiden enligt kontraktet har gått till ända måste han betala resterande leasingavgifter fram till hyrestidens utgång. Den moms som belöper på lösen av leasingkontraktet kan inte anses avse leasingavgifter utan utgör moms på förvärv av en personbil. På grund därav föreligger inte avdragsrätt för moms som belöper på lösen av ett leasingkontrakt avseende en personbil om det inte sker för en sådan användning att avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger vid personbilsförvärv.

Leasingbilen återlämnas

Om bilen i stället återlämnas till uthyraren före hyrestidens utgång framgår av ett förhandsbesked (RSV Im 1974:31) att det belopp som hyrestagaren då får betala inte kan anses utgöra ersättning för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Någon moms ska då inte tas ut.

Överlåtelse av leasingkontrakt

Det förekommer att leasetagaren får ersättning från exempelvis en bilhandlare avseende rätten att köpa ut en leasad bil från leasegivaren till visst pris. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den ersättning som betalas till den tidigare leasetagaren beskattas hos denne.

LR i Vänersborg har i en dom 2004-01-13, mål nr 206–207-03, delat Skatteverkets bedömning i detta avseende. I målet, som gällde förtida lösen av leasingkontrakt, konstaterade LR att bilhandlaren förvärvat rätten att köpa bilen till visst pris från leasetagaren. Förvärvet av själva bilen skedde enligt LR:s bedömning från leasegivaren varför bilhandlaren inte heller kunde tillämpa VMB vid återförsäljningen.

24.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil

Fullt avdrag för driftkostnader

Rätt till avdrag föreligger enligt 8 kap. 16 § ML för all ingående moms på driftkostnader för personbil som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Det samma gäller om en personbil har hyrts för användning i en sådan verksamhet. Någon begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras.

Som driftkostnad anses kostnad för bl.a. bensin, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

Anställd betalar drivmedlet

En anställd som har bilförmån, betalar normalt själv allt drivmedel och får kostnadsersättning avseende drivmedlet avseende tjänstekörningen. Under dessa förutsättningar är arbetsgivaren inte berättigad till avdrag för någon del av momsen på drivmedlet, eftersom det är den anställde och således inte arbetsgivaren som har gjort förvärvet. Utgiven kostnadsersättning berättigar således inte till avdrag för ingående moms. Se avsnitt 15.5.

Om en näringsidkares bil inte utgör ett inventarium i verksamheten får avdrag för ingående moms på i rörelsen bokförda driftkostnader göras till den del de avser verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Visserligen får avdrag inte göras för all moms på driftkostnaderna enligt schablonen i 8 kap. 16 § ML, men bestämmelsen om den generella avdragsrätten, 8 kap. 3 § ML, medger avdragsrätt för ingående moms som hänför sig till förvärv för verksamheten, dvs. för den del av den ingående momsen som kan anses vara hänförlig till körning i verksamheten. Vid s.k. blandad verksamhet gäller på motsvarande sätt bestämmelserna i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Om en enskild näringsidkare inte belastat rörelsen med löpande driftkostnader utan tagit ut s.k. milersättning för bilkörning i verksamheten, kompenseras han för den ingående momsen genom att schablonavdraget vid inkomsttaxeringen, för närvarande 17 kr per mil, inkluderar moms.

Extrautrustning

Olika tillval som görs i samband med ett bilköp anses utgöra en del av anskaffningskostnaden för bilen och omfattas därför av avdragsförbudet för personbilar. Det kan gälla valfrihet i fråga om klädsel, lack, fälgar, taklucka, klimatsystem, säkerhetsutrustning m.m. Ofta fabriksutrustas bilen med dessa tillval.

När det gäller annan utrustning eller tillbehör till bilen får avdragsrätten bedömas enligt de allmänna reglerna i ML. Det gäller både vid nyanskaffning och vid utbyte av utrustningen.

Som exempel på sådan utrustning kan nämnas telefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare, takbox och ljudanläggning. Hänvisningen till de allmänna reglerna innebär att det kan bli fråga om proportionering av den ingående momsen om bilen används i en blandad verksamhet eller uttagsbeskattning om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk. Avdragsrätten påverkas dock inte av om extrautrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Egen bil i tjänsten

Moms som ingår i en anställds kostnader utgör inte avdragsgill ingående moms för arbetsgivaren. Som exempel kan nämnas när arbetsgivaren utger kostnadsersättning för att den anställde använder sin egen bil i tjänsten. För att moms som den anställde betalar ska kunna anses vara hänförlig till förvärv i verksamheten och därmed utgöra avdragsgill ingående moms för arbetsgivaren, anser Skatteverket att betalningen måste ha karaktär av utlägg för arbetsgivarens räkning. Det medför att avdragsrätt för ingående moms på driftkostnader i allmänhet inte föreligger när en anställd, använder sin egen bil i tjänsten. För att den anställdes betalning ska kunna hänföras till ett utlägg för arbetsgivarens räkning, bör den anställdes inköp enligt Skatteverkets uppfattning helt överensstämma med vad som förbrukas eller konsumeras för företagets räkning. De enda driftkostnader för en personbil som ett sådant synsätt torde överensstämma på är därför närmast bensinkostnader. I detta sammanhang kan vara av intresse att EG-domstolen i mål nr C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, ansett att Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet, föreskriva att en skattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten. En förutsättning för avdragsrätten är enligt Skatteverkets uppfattning att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren och bensinbolaget sänder räkningen direkt till denne eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår detta mot kvitto. Vidare krävs att kvittot/ fakturan kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med bokföringslagens krav och uppfyller kraven på en faktura enligt 11 kap. ML. Avdrags- eller återbetalningsrätt före-

ligger i så fall för arbetsgivaren enligt de allmänna reglerna i ML. Se avsnitt 15.5.

24.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor

24.3.1 Köp av bilar

Avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML gäller inte vid inköp av personbilar för återförsäljning i bilhandelsföretag, för uthyrning i biluthyrningsföretag, för persontransporter i taxiföretag, för transporter av avlidna eller för körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

Vid köp av personbil för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller däremot avdragsförbudet. Detsamma gäller för bilar som helt eller delvis ska användas för godstransporter.

Om bilen används för både person- och godstransport, liksom när den i övrigt endast delvis används i exempelvis persontransportverksamheten, gäller bestämmelserna om uppdelning av den ingående momsen i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Transport av resgods i samband med persontransport medför dock inte någon begränsning av avdragsrätten.

Förarkurs, ej körkortsutbildning

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2001-01-05 att ett företag som bedrev andra förarkurser än körkortsutbildning inte hade rätt att göra avdrag med mer än hälften av den moms som bolaget betalade i samband med förhyrning av personbilar till utbildningen. Företagets utbildning ansågs inte utgöra körkortsutbildning eftersom företaget inte kunde betraktas som en trafikskola.

24.3.2 Leasing av bilar

24.3.2.1 Bilhandel

Om ett bilhandelsföretag hyr in fordon för att användas i verksamheten gäller regeln i 8 kap. 16 § ML om avdrag med 50 % av momsen på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning föreligger ingen avdragsrätt för den ingående momsen. För leasingbilar i bilhandelsföretag gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.2.

24.3.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning

Om ett företag hyr in fordon för att användas för uthyrning, för personbefordran i taxiverksamhet, för transport av avlidna eller för körkortsutbildning gäller inte sådan schablonmässig begränsning av avdrag för leasingmomsen som anges i avsnitt 24.3.2.1 beträffande bilhandelsföretag. I stället gäller de allmänna reglerna i ML. Beträffande förvärv eller återlämnande av leasingbil, se avsnitt 24.2.2.

För en personbil som hyrs in för annan användning i verksamheten, t.ex. tjänstebilar, föreligger emellertid, enligt 8 kap. 16 § ML, rätt till avdrag med endast 50 % av den moms som belöper på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning i verksamheten får inget avdrag göras för ingående moms rörande bilen. Beträffande sådana leasingbilar gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.2.

24.3.3 Försäljning av personbilar

Undantag från skatteplikt om ej avdragsrätt

Försäljning av en personbil är en skattepliktig omsättning såvida undantaget i 3 kap. 24 § ML inte är tillämpligt. Undantaget gäller andra tillgångar än omsättningstillgångar för vilka avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML inte förelegat vid förvärvet. Normalt beskattas således försäljning av personbilar i såväl bilhandel som i uthyrnings- eller taxiföretag liksom i begravningsbyråer och trafikskolor. Skattskyldigheten är knuten till avdragsrätten vid förvärvet för det aktuella fordonet.

Övertagen verksamhet

SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML tillämpats på en överlåtelse av tillgångar och någon moms därför inte debiterats, inte medför att förutsättningar föreligger för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer. Detta innebär att omsättning av t.ex. en uthyrningsbil i ett biluthyrningsföretag, som tidigare förvärvats momsfritt vid övertagande av verksamheten, inte är undantagen från skatteplikt vid en senare försäljning.

Begagnade bilar

För försäljning av begagnade bilar kan en återförsäljare under vissa omständigheter tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34.4.

Försäljning till utländska beskickningar m.fl.

Enligt 3 kap. 26 a § ML undantas försäljning av motorfordon från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML. Se avsnitt 39.1.3.

24.3.4 Driftkostnader

Samma regler gäller som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.3.

24.3.5 Uttag och privat användning

Uttagsbeskattning ska ske när en vara eller en tjänst tas ut för privat bruk eller annars tillhandahålls för rörelsefrämmande ändamål. Uttagsbeskattningens syfte är inte att beskatta utebliven vinst utan att beskatta privat eller annan rörelsefrämmande användning.

Allmänt om uttag av varor och tjänster, se avsnitt 7.7 och 12.3.

24.3.5.1 Uttag av personbil

Uttagsbeskattning ska, enligt 2 kap. 2–3 §§ ML, ske när en personbil tas ut från verksamheten (används) för privat bruk från ett bilhandels-, biluthyrnings-, trafikskole- eller persontransportföretag under förutsättning att rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående momsen förelegat vid förvärvet. Detsamma gäller när en sådan bil förs över till en annan verksamhetsgren, där avdrags- eller återbetalningsrätt för sådant förvärv inte föreligger.

Beskattningsunderlag

Underlaget för uttagsbeskattning är inköpsvärdet eller självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Se även avsnitt 12.3. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jämför dock sista stycket i avsnitt 24.3.5.2.

24.3.5.2 Uttag av tjänst

Reglerna för uttagsbeskattning av tjänster för den nu aktuella kategorin företag återfinns i 2 kap. 5 § ML.

Tjänst utförs

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML ske då en tjänst utförs åt den skattskyldige själv eller åt personalen för privat ändamål eller i övrigt utförs för rörelsefrämmande ändamål. Som exempel kan nämnas att ett biluthyrningsföretag utan betalning upplåter en personbil eller ett taxiföretag utför en gratis taxiresa. Uttagsbeskattningen baseras på den skattskyldiges kostnad för att utföra tjänsten och därmed förstås, enligt 7 kap. 3 a § ML, den del av de fasta och löpande kost-

naderna i rörelsen som belöper på tjänsten. I exemplet ovan avses således med kostnad för att utföra tjänsten, den normala hyreskostnaden respektive taxikostnaden minskat med tillämpade rabatter och försäljningsvinst, i princip självkostnaden.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

Privat användning Lastbilar

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i momshänseende är lastbilar och bussar, som övriga varor enligt ML. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska enligt 2 kap. 5 § 2 p. ML uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis, förelegat vid inköpet av fordonet. Uttagsbeskattning sker även avseende leasade fordon. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jämför dock sista stycket i detta avsnitt.

Privat användning Personbilar

Det är endast i vissa fall som uttagsbeskattning ska ske på grund av att en personbil används av företagaren eller av någon annan. En förutsättning för uttagsbeskattning är att företaget har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående momsen vid bilköpet eller, i fråga om en leasad bil, haft avdrags- eller återbetalningsrätt för hela den ingående momsen på leasingkostnaden. Det medför att endast personbilar som förvärvas eller hyrs för ändamålet återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning blir föremål för uttagsbeskattning vid privat användning (2 kap. 5 § 3 p. ML). Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil i andra fall ska således inte ske, dvs. när det gäller personbilar som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML eller leasade personbilar som omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

Drivmedels-förmån, ej uttags-beskattning

Tidigare ingick värdet av drivmedelsförbrukningen i värdet av en bilförmån. I samband med uttagsbeskattning enligt ML för privat användning av en personbil kom därmed drivmedlet att automatiskt ingå i underlaget för uttagsbeskattningen. Från och med inkomståret 1997 är inriktningen att en anställd som har bilförmån, själv ska betala allt drivmedel och få kostnads-ersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Arbets-givaren har då inte avdragsrätt för någon del av den ingående moms som avser drivmedlet, se avsnitt 24.2.3.

Om arbetsgivaren trots detta betalar allt drivmedel, ska den anställde beskattas för en särskild drivmedelsförmån vid inkomstbeskattningen. Om arbetsgivaren förvärvar drivmedlet, föreligger avdragsrätt för denne enligt 8 kap. 16 § 1 p. ML:

> ”En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av […] ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.”

Detta gäller om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna och även för de företag som kan komma att uttagsbeskattas för privat använd-ning av en personbil.

Skatteverket anser att en drivmedelsförmån inte ska medföra uttagsbeskattning enligt ML. En uttagsbeskattning i detta avseende skulle enligt Skatteverkets bedömning sätta den generella avdragsrätten i 8 kap. 16 § ML för driftskostnader hänförliga till personbilar ur spel.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning av den privata användningen av personbil regleras i 7 kap. 4 § ML. Uttagsbeskattning för anställds användning ska ske med 20 % av det värde på vilket arbetsgivare ska beräkna arbetsgivaravgifter för bilförmån åt anställd (se nedan). Värdena fastställs årligen av Skatteverket. Underlaget för uttagsbeskattning för privat användning, för egen företagare eller delägare i handelsbolag, bestäms av Skatteverket, efter ansökan, enligt samma grunder som anges i 9 kap. 2 § SBL. I enlighet med SBL:s regler kan jämkning av förmånsvärdet ske även i fråga om underlaget för uttags-beskattning enligt ML.

Redovisningen av uttagsbeskattningen avseende användning av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts, 13 kap. 15 § ML.

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående moms vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag.

	Taxi	*Bilhandel*	*Biluthyrning Begravnings-byråer Trafikskolor*	*Övriga*
Inköp	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag
Hyra	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
Drift	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
Uttagsbeskattning:				
Ägd bil	Ja	Ja	Ja	Nej
Hyrd bil	Ja**)	Nej	Ja	Nej

*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för godstransporter.

**) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt förelegat för momsen på hyreskostnaden.

24.4 Export, import och EG–handel

Försäljning av bil till annat land

Vid försäljning av bilar från Sverige till andra länder gäller olika regler beroende på om försäljningen sker till ett land utanför EG (export) eller till ett annat EG-land.

Till land utanför EG

För försäljning som enligt bestämmelserna i 5 kap. ML är att anse som omsättning utomlands ska någon moms inte tas ut. Det gäller vid export, dvs. vid leverans till en plats utanför EG. Det finns även en bestämmelse i 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, enligt vilken omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister i vissa fall hänförs till omsättning utomlands, se nedan.

Till annat EG-land

Försäljning till ett annat EG-land av en begagnad bil till en privatperson eller annan köpare som inte är momsregistrerad i ett annat EG-land hänförs till omsättning inom landet och medför skattskyldighet för moms.

Motsvarande försäljning till en köpare som är momsregistrerad i ett annat EG-land för omsättning eller för förvärv av varor medför dock normalt inte skattskyldighet. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Förvärvet ska i stället beskattas i köparens hemland. Om säljaren tillämpar vinstmarginalbeskattning (VMB) medför dock försäljningen skattskyldighet, se vidare avsnitt 34.

Moms ska inte heller tas ut för omsättning inom landet av ett nytt transportmedel, jfr 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EG-land. Även denna omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Köparen ska i stället beskattas i det land där bilen stadigvarande ska användas. Detta gäller även om köparen är en privatperson från ett annat EG-land. Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas utförligare i avsnitten 10.3.4 och 10.4.2.2. Se även informationsbladet Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan, RSV 556.

Vid försäljning av en begagnad bil som inte utgör ett nytt transportmedel enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EG-land får i vissa fall beskattning ske genom vinstmarginalbeskattning. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.

Import av bil

Vid import (inköp från tredje land) av nya och begagnade bilar till Sverige erlägger köparen momsen till Tullverket.

EG-förvärv av ny bil

Vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EG–land erlägger köparen momsen till Skatteverket. Om köparen vid ett sådant EG-förvärv inte är registrerad till moms ska momsen efter köparens anmälan betalas till Skatteverkets Ludvika-kontor. Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas utförligare i avsnitten 10.3.4 och 10.4.2.2. Se även informationsbladet Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan, RSV 556.

EG-förvärv av begagnad bil

Om en näringsidkare som har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående moms i sin verksamhet köper en begagnad personbil från ett annat EG-land, kan beskattning ske på två olika sätt beroende på omständigheterna.

Som huvudregel gäller att näringsidkaren liksom vid andra varuförvärv från andra EG-länder ska beskattas för ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Näringsidkaren uppger sitt VAT-nummer till den utländske säljaren och köper bilen utan belastning av utländsk moms. Utgående moms redovisas

genom s.k. förvärvsbeskattning. Om näringsidkaren är t.ex. en bilhandlare, för vilken avdragsförbudet vid förvärv av personbilar inte gäller, är motsvarande förvärvsmoms även avdragsgill som ingående moms. Vid en senare försäljning i Sverige ska bilhandlaren redovisa utgående moms beräknad med hela försäljningssumman som underlag.

Vid inköp av en begagnad bil från ett företag (ej återförsäljare) i ett annat EG-land vars omsättning undantas från skatteplikt i säljarlandet till följd av motsvarigheten till 3 kap. 24 § ML (artikel 13 B c i sjätte direktivet) ska ingen förvärvsbeskattning ske då förvärvet undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 1 § 3 st. ML.

VMB

Det andra sättet att beskatta en bil som har förvärvats i ett annat EG-land sker genom vinstmarginalbeskattning. VMB innebär att svensk moms redovisas på skillnaden mellan varans försäljningspris och inköpspris. VMB får dock tillämpas endast vid vissa förvärvssituationer som framgår av 9 a kap. 1 § ML. I huvudsak är det möjligt att tillämpa VMB endast när en begagnad bil har köpts från någon annan än en näringsidkare eller från en näringsidkare som själv redovisar moms enligt VMB för sin försäljning enligt motsvarande regler i det EG-landet. Eftersom nya transportmedel ska beskattas i det land där de ska användas stadigvarande, får dock VMB inte tillämpas för en personbil som betecknas som ny enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML vid gränsöverskridande försäljning inom EG. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.

Tillfällig registrering

Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister anses enligt 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML som en omsättning utomlands.

Bestämmelserna om exportvagnförteckning m.m. har upphört att gälla. De ersattes den 1 oktober 2001 av bestämmelser om tillfällig registrering. Det är fråga om ett enhetligt system för tillfällig registrering och omfattar, förutom fordon som ska föras ut ur landet, även fordon som förs in till Sverige för att stadigvarande brukas här. Bestämmelserna är införda i lagen (2001:558) om vägtrafikregister

Det bör uppmärksammas att 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML hänför omsättning av personbil eller motorcykel till omsättning utomlands endast i tre olika fall av tillfällig registrering. Dessa avser tillfällig registrering för ett fordon som inte ska registreras för stadigvarande bruk i Sverige, om

1. sökanden inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon,

2. sökanden har sitt egentliga hemvist i landet och här förvärvar ett nytt fordon men avser att flytta från landet inom tre månader från den dag då den tillfälliga registreringen meddelas, eller

3. sökanden är en svensk utlandsmyndighet som här förvärvar ett nytt fordon.

Den tillfälliga registreringen gäller under tolv månader. När det gäller punkten 1 ovan kan den tillfälliga registreringen även avse ett begagnat fordon. I sådant fall gäller registreringen endast en månad. Med nytt fordon avses här ett fordon som inte är, har varit eller bort vara registrerat här i landet annat än i förening med avställning.

Ansökan om tillfällig registrering görs vid Vägverket.

Export av fordon, övriga fall

Vid export av personbilar och motorcyklar som inte är tillfälligt registrerade vid leveransen eller vid export av lastbilar och bussar gäller ML:s allmänna regler för omsättning av varor inom och utom landet. Såväl när säljaren levererar varan till en plats utanför EG (5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML), som när det gäller s.k. turistförsäljning (5 kap. 9 § 1 st. 8 p. eller 2 st. ML) måste säljaren kunna visa att fordonet levererats eller transporterats till ett land utanför EG. Vid turistförsäljning, dvs. när köparen själv för ut fordonet ur landet, krävs – för att i efterhand kunna hänföra omsättningen till mervärdesskattefri export och återbetala erlagd moms – att fakturan är påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EG för att föras ut till tredje land (14 § MF). Säljaren ska kunna visa att bilen har medförts till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter leveransmånaden. Om kunden är bosatt i Norge eller på Åland ska säljaren kunna visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in bilen till Norge respektive Åland och enligt tullräkning eller liknande handling dessutom betalat moms i hemlandet. Exporten bör anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i vägtrafikregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen tullen eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket.

Reparation, EG

Reparation eller service i Sverige av en lastbil, buss eller släpvagn till en lastbil, personbil eller MC är tjänster som, enligt

5 kap. 6 b § ML, anses omsatta utomlands om köparen av tjänsten åberopar sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och fordonet efter att tjänsten utförts åter förs ut ur landet. Bilverkstaden ska i sådana fall inte debitera någon svensk moms. Momsen ska i stället redovisas och betalas av köparen. Bilverkstaden bör notera fordonets registreringsnummer. För utländska personer, som inte kan åberopa VAT-nummer i annat EG-land för sitt förvärv, gäller ML:s allmänna regler för sådan tjänst som utförs i Sverige, jfr 5 kap. 6 § 4 p. ML. På motsvarande sätt ska en bilverkstad i ett annat EG-land inte debitera någon moms när en svensk person under åberopande av sitt svenska VAT-nummer köper en sådan tjänst. Den svenske köparen ska i stället redovisa svensk moms, förvärvsskatt, för den köpta tjänsten.

Tjänster av detta slag inom EG och vilken dokumentation som krävs behandlas i avsnitt 11.

Reparation, export

När det gäller motsvarande reparationer av t.ex. fordon från land utanför EG (tredje land), gäller delvis andra regler för att få hänföra tjänsten till omsättning utomlands, jfr 5 kap. 11 § 3 p. ML. Dels krävs att fordonet (varan) antingen förs hit eller förvärvas för arbetet i fråga, dels måste fordonet, efter arbetet, föras ut ur landet till en plats utanför EG.

RSV gav i en skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100, sin syn på reparationstjänster avseende bilar från land utanför EG. Följande sägs bl.a. i skrivelsen.

> ”För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tull-

handlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat.”

24.5 Bilskrotning

Skrotningsavgift

Skrotningsavgift ingår i ersättningen vid försäljning av bil och beläggs därför med moms. Erlagda skrotningsavgifter överförs till en särskild bilskrotningsfond, ur vilken bestrids kostnaderna för skrotningspremier till fordonsägare vid skrotning och bidrag till kommunerna för att bl.a. skaffa undan övergivna bilvrak. För att skrotningspremien ska betalas ut, måste fordonsägaren lämna intyg om att fordonet har skrotats, s.k. skrotningsintyg. Intyget ska vara utfärdat av auktoriserad bilskrotare eller av kommun som inrättat upplag eller annat mottagningsställe för skrotbilar.

Skrotningspremie

Skrotningspremien som uppbärs av bilskrotare eller annan ägare till bil i samband med skrotning utgör inte ersättning för någon tillhandahållen tjänst. Eftersom någon omsättning inte skett ska bilägaren inte redovisa moms för den uppburna skrotningspremien.

Omhändertagande och skrotning

Ersättning som ett skrotningsföretag uppbär från bilägaren för att ta hand om och skrota bilen är en omsättning som medför skattskyldighet. Moms ska således redovisas för beskattningsunderlaget för skrotningstjänsten. Om bilägaren kvarstår som ägare, uppbär denne skrotningspremien när skrotningsföretaget har lämnat sitt skrotningsintyg.

Om skrotningsföretaget i stället köper bilen av bilägaren, utgör det avtalade priset skrotningsföretagets förvärvspris. Detta påverkas inte av att skrotningsföretaget efter skrotningen i egenskap av bilägare uppbär skrotningspremien och eventuell återstående fordonsskatt.

Bilägare, som haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid bilköpet, ska redovisa moms vid försäljning av bilen till skrotföretaget. Beskattningsunderlaget utgörs av det avtalade priset. Skrotföretaget har avdragsrätt för sådan debiterad ingående moms, oavsett om bilen till någon del ska säljas eller om den omedelbart ska förstöras.

För försäljning av bildelar kan skrotföretaget tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning under förutsättning att skrotföretaget lämnat ersättning för bilen och att förvärvet har skett från en säljare som inte varit skyldig att redovisa moms för försäljningen, se avsnitt 34.

25 Fartyg och luftfartyg

25.1 Allmänt

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

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

Enligt 1 kap. 2 § sjölagen (1994:1009) delas fartyg in i skepp och båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Andra fartyg kallas båtar.

25.2 Skepp och fartyg

Skepp för yrkesmässig sjöfart

Med yrkesmässig sjöfart förstås yrkesmässigt bedriven sjöfart med person- eller godsbefordran mot ersättning.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är att fartyget endast i ringa omfattning eller inte alls används i annan verksamhet än yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske eller bärgning/bogsering.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte omsättning eller import av fyrskepp, flodsprutor, mudderverk, pontonkranar,

flytdockor, flytande eller nedsänkbara borrnings- eller produktionsplattformar och inte heller andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.

KR i Stockholm har i en dom 1982-08-06 bedömt skatteplikten för ett fartyg. Det var registrerat som passagerarskolskepp och användes för undervisningsändamål i en verksamhet som inte var kommersiell. KR ansåg att med skepp för yrkesmässig sjöfart avses fartyg som är av registreringspliktig storlek och som används i yrkessjötrafik, dvs. för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skolfartyget ansågs därför skattepliktigt. Domen innebär också att t.ex. isbrytare, polisbåtar och militärfartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 21 § ML.

Skepp för yrkesmässigt fiske

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller förs in till landet för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Undantaget förutsätter att fartyget inte alls eller endast i ringa omfattning används för annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

Fartyg för bogsering eller bärgning

Undantaget omfattar alla fartyg för bogsering eller bärgning oavsett fartygets storlek. Som förutsättning för tillämpning av undantaget bör dock gälla att fartyget, om det är en båt inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än bogsering och bärgning, och om det är ett skepp inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

25.3 Luftfartyg

Luftfartyg för yrkesmässig befordran

För ett luftfartyg gäller som förutsättning för att det ska omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML att det inte alls eller endast i ringa omfattning ska användas för annat än yrkesmässig person- eller godsbefordran. Ett flygplan som används för undervisningsändamål i en flygklubb, för privat bruk eller internt inom ett företag omfattas således inte av undantaget i 3 kap. 21 § ML. En helikopter som används för skogsgödsling, kalkning av sjöar, kraftledningsinspektion m.m. har inte heller undantagits från skatteplikt, RÅ 1987 not. 603.

25.4 Försäljning

Skepp och luftfartyg

Utöver de krav som gäller i fråga om fartygets beskaffenhet krävs för att omsättning av ett fartyg eller ett luftfartyg ska vara undantagen från skatteplikt att köparen med detta ska bedriva yrkesmässig person- eller godsbefordran. I fråga om

fartyg för yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering krävs att köparen ska bedriva sådan verksamhet för att undantaget ska vara tillämpligt.

Undantaget från skatteplikt bör också gälla då köparen genom skriftligt avtal, träffat före förvärvet, sålt fartyget eller luftfartyget vidare alternativt stadigvarande upplåtit nyttjanderätten därtill åt någon som ska använda detsamma för yrkesmässig person- eller godsbefordran eller ifråga om skepp/fartyg för sådana verksamheter som yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering.

I en dom 1994-12-14, mål nr 1503-1993, som gällde avdragsrätt vid förvärv av ett trafikflygplan har KR i Jönköping ansett att undantaget för omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- och godsbefordran var tillämpligt på ett finansbolags förvärv av ett trafikflygplan avsett för uthyrning. Enligt finansbolaget hade skriftligt avtal om uthyrning till ett bolag som bedrev yrkesmässig person- och godsbefordran ännu ej tecknats vid tidpunkten för dess förvärv av planet. KR har i detta fall fäst särskilt avseende vid flygplanets karaktär av trafikflygplan.

25.5 Delar, tillbehör och utrustning

Till fartygstillbehör räknas inte endast den fasta inredningen såsom maskineri, utan också tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Som tillbehör räknas även däcks- och maskinförnödenheter, tågvirke, reservdelar och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Fiskeredskap, exempelvis trål, räknas däremot inte som fartygstillbehör. Undantaget för utrustning avser endast utrustningsvaror till själva fartyget, exempelvis lös inredning för passagerarnas och besättningens behov, mattor, bäddutrustning, porslin och dukar. Varor som inte är nödvändiga för fartyget som sådant utan som närmast har karaktär av förbrukningsvaror, omfattas däremot inte av undantaget. Som exempel kan nämnas proviant och vatten samt uniformer för fartygets befäl. Drivmedel till fartyg omfattas inte heller av undantaget. Det sagda bör även gälla ifråga om vad som bör räknas som tillbehör till luftfartyg. Flygbränsle är dock undantaget från skatteplikt, se avsnitt 6.12.4.

RSV har i en skrivelse 1996-01-16, dnr 8729-95/901, gjort bedömningen att sjöcontainers, varmed avses containers som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg,

inte kan anses utgöra tillbehör till fartyg enligt 3 kap. 21 § 5 p. ML.

25.6 Tjänster

Tjänster och varor avseende fartyg/luftfartyg

Till tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till sådana räknas bl.a.

- slamsugning och avfallshantering,
- bevakning av fartyget,
- bärgning, bogsering, lotsning,
- kustradiotjänst, dock ej när tjänsten avser förbindelse som sker från land till fartyg,
- hamnavgift, flygplatsavgift,
- tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder,
- reparation av navigeringsutrustning,
- befraktning och uthyrning.

Uthyrning av fartyg är undantagen från skatteplikt endast då uthyrningen avser sådant fartyg för vilket försäljningen är undantagen från skatteplikt, dvs. till någon som bedriver yrkesmässig sjöfart osv. Uthyrning av fartyg i andra fall omfattas inte av undantagsbestämmelserna. Skattefriheten gäller i allmänhet uthyrning både för personbefordran och för godsbefordran men inte för omsättning av andra tjänster avseende godsbefordran. Skattefriheten gäller inte om t.ex. ett företag, som inte bedriver yrkesmässig sjöfart, hyr ett fartyg för en personalutflykt.

Skeppsmäkleriverksamhet avser bl.a. anskaffande av last åt fartyg och fartyg åt last samt förmedling av köp och försäljning av fartyg eller fartygskontrakt.

Som tjänst avseende fartyg anses inte linjefart/styckegodstrafik, dvs. en redares tillhandahållande av ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses i stället utgöra varutransport, när fartyget används för godstransporter.

Som tjänst avseende fartyg anses inte heller

- lastning och lossning av fartyg,
- slussning,
- mobilteletrafik till och från fartyg.

Omsättning inom landet av sådana tjänster medför således skattskyldighet.

Farledsavgifter

Uttag av farledsavgifter (tidigare benämning farledsvaru- och fyravgifter), vilka enligt särskild författning ska erläggas till tull- eller sjöfartsmyndighet bör enligt Skatteverkets uppfattning inte anses medföra skattskyldighet eftersom de utgör led i myndighetsutövning. KR i Jönköping har i dom 2003-10-01, mål nr 261-2001, varav framgår att avdragsrätt för ingående moms inte föreligger till den del skatten avser myndighetsutövning, funnit att uttag av ifrågavarande avgifter ingår som ett led i myndighetsutövning.

Hamnavgift och flygplatsavgift avseende andra fartyg än sådana som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 21 § ML utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, se avsnitt 20.3.6.

25.6.1 Transport eller uthyrning

I RSV:s skrivelse 1995-12-19, dnr 8922-95/900 redogörs för momsplikten för omsättning av varor och tjänster avseende fartyg.

Befraktning och uthyrning av fartyg

Med befraktare avses den som hyr fartyg eller nyttjar fartyg för transport av eget gods. Inom sjöfarten förekommer olika avtalsformer avseende befraktning och uthyrning. Man skiljer därvid på avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare (certepartifrakt) och avtal som avser befordran av viss mängd gods i linjefart och annan styckegodstrafik (s.k. konossementfrakt). Jfr 13 och 14 kap. sjölagen (1994:1009).

Exempel på certepartiavtal är följande:

Bareboatbefraktning, som innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som en tjänst avseende fartyg enligt 3 kap. 21 § ML.

Timecharter (tidsbefraktning), som innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Även timecharter ska fr.o.m. den 1 januari 1995 anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Även resebefraktning ska fr.o.m. den 1 januari 1995 anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Slot- eller spacecharter samt kvantumkontrakt är specialformer av rese- eller tidsbefraktning. De anses numera också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML. Vid styckegodsbefordran (s.k. konossementfrakt) avser de tillhandahållna tjänsterna inte fartyget utan godset och transporten av detta. Därför är sådana tjänster och tjänster som avser förmedling av dem i motsats till vad som gäller i fråga om tjänster i certepartiavtal inte undantagna från skatteplikt.

Uthyrning av personal

RSV har i en skrivelse 2000-02-07, dnr 11507-99/100, gjort bedömningen att uthyrning av sådan personal som är nödvändig för ett skepps behov eller framförande samt skeppslastens behov, utgör sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § 4 p. ML.

Uthyrning av luftfartyg

Uthyrning till ett flygtransportföretag av såväl ett bemannat s.k. wet lease som ett obemannat s.k. dry lease flygplan för yrkesmässig befordran av passagerare och gods bör anses som en tjänst avseende luftfartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Uthyrning av helikopter

I ett förhandsbesked 1997-03-05 har SRN ansett att uthyrning av helikopter för sjuktransporter åt landstinget är hänförlig till undantaget. Enligt SRN påverkas inte bedömningen av det förhållandet att hyrestagarens transporter hänförs till sjukvård som är undantagen från skatteplikt och inte till sådan personbefordran som är skattepliktig.

25.6.2 Mäklare

Förmedling

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

25.7 Undersökningsplikt

Säljarens undersökningsplikt

Den som omsätter sådana fartyg och luftfartyg som avses i 3 kap. 21 § ML, delar och tillbehör därtill eller tjänster avseende dessa varor måste själv förvissa sig om att förutsättningar för skattefrihet gäller. I en dom av KR i Göteborg 1986-12-30, mål nr 2499–2502-1985, bedömdes säljarens utredningsskyldighet vid omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg. Frågan var om köparna var yrkesfiskare eller ej. KR konstaterade att kravet på undersökningsåtgärder inte kunde ställas alltför högt i ett sådant fall. Det ansågs tillräckligt att köparen avgav en skriftlig försäkran om att han var yrkesfiskare och att inkomsten redovisades som näringsverksamhet.

En förutsättning var dock att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämde tidsmässigt med den aktuella försäljningen.

I en dom 1995-05-19, mål nr 258-1994, har KR i Sundsvall bedömt frågan om vilken undersökningsplikt säljaren har vid en försäljning av ett skepp när det gäller att avgöra om skeppet ska användas för yrkesmässig sjöfart.

För tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML krävs enligt domen att den som säljer ett skepp måste undersöka om skeppet även efter försäljningen kommer att gå i yrkesmässig trafik. KR fann i målet att de efterforskningar som säljaren hade vidtagit inte kunde anses tillräckliga för att denne skulle anses ha haft fog för bedömningen att skeppet även i fortsättningen skulle gå i yrkesmässig sjöfart. Köparen hade bl.a. muntligen försäkrat att han hade för avsikt att bedriva charterverksamhet. En i målet åberopad underrättelse enligt 28 § 1 st. 2 p. sjölagen (1994:1009) i då aktuell lydelse från Sjöfartsregistret den 1990-08-15, befanns innehålla enbart en upplysning om att ny ägare hade registrerats. Anledningen till att chartermotorskeppet angivits i en sådan underrättelse var att skeppet tidigare varit registrerat som charterfartyg.

25.8 Rätt till återbetalning

Undantagen enligt 3 kap. 21 och 21 a §§ ML är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML (se vidare avsnitt 16).

25.9 Uttagsbeskattning

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttagsbeskattning i de fall skattefria fartyg eller luftfartyg stadigvarande tas i anspråk för andra ändamål än de i 3 kap. 21 § ML avsedda (se vidare avsnitt 7 och 12).

25.10 Ej undantag i nästa led

När den som säljer ett fartyg eller ett luftfartyg som vid förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML är denna senare omsättning inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML i andra fall än då bestämmelserna i 3 kap. 21 § är tillämpliga på den nya omsättningen.

Exempel

När en yrkesfiskare säljer en trålare till en annan yrkesfiskare som ska använda skeppet i yrkesmässigt fiske föreligger förutsättningar för tillämpning av undantaget i 3 kap. 21 § ML, däremot inte vid försäljning till ett varv som i sin tur avser att senare sälja fartyget vidare till en ännu ej känd köpare. Om försäljning senare sker till en yrkesfiskare är undantaget i 3 kap. 21 § ML tillämpligt vid den försäljningen.

25.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne

Omsättning som avser fartyg för livräddning

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar också underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg. Av särskild betydelse är att undantaget i motsats till vad som gäller enligt 3 kap. 21 § ML även omfattar bränsle till fartyget. Även detta undantag är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger för den vars omsättning undantas enligt den aktuella bestämmelsen.

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg

26.1 Allmänt

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

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning tillhandahåller sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård.

Undantaget omfattar även kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården samt omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller vård av djur.

Undantaget gäller inte heller omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Anledning till stadgandet torde vara att även apotekare och receptarier numera har legitimation att utöva sjukvård. Det kan här nämnas att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs

till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 p. ML, se avsnitt 6.12.2.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet undantas från skatteplikt: ”Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur”. Enligt punkt c undantas ”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”. Enligt punkt e undantas ”Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker”. I punkt g undantas ”Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”. Enligt punkt h undantas: ”Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”.

26.2 Sjukvård

Den sjukvård som är undantagen från skatteplikt omfattar dels institutionell sjukvård och dels sjukvård utanför den institutionella vården. För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den ska tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke.

Definition av sjukvård

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

Enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) avses med hälso- och sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador.

Med ”åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador” förstås sådana åtgärder som ligger inom ramen för lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område, nedan kallad LYHS.

För att uppfylla kravet på ”medicinsk” ska åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

Med ”åtgärder för att förebygga” avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t.ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, t.ex. vid kroniska sjukdomstillstånd.

Med ”åtgärder för att utreda” avses en bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med ”åtgärder för att behandla” avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att lagstiftaren i ML inte använt samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att man velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses omfattas av undantaget för sjukvård.

Begreppet sjukvård enligt ML bör inte helt anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML.

Medicinsk åtgärd

I ML:s definition av sjukvård anges att det ska vara fråga om medicinska åtgärder. Enligt Socialstyrelsen ska åtgärderna, för att uppfylla kravet på ”medicinsk”, stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Vetenskap och beprövad erfarenhet är en term för att beteckna att metoden är vetenskapligt prövad och att man har en viss erfarenhet av dess verkningar. Enligt Socialstyrelsen är det åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård.

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. Som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård kan nämnas: Vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon och samtalsstöd vid relationsstörningar.

Undersökningen kan inte ses som sjukvård om syftet är något annat än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem, jfr EG-dom C-384/98, D, om faderskapsutredning eller C-212/01, Unterpertinger, och C-307/01, d’Ambrumenil, om sakkunnigutlåtanden, se vidare nedan.

Av C-307/01, d’Ambrumenil, framgår att undantaget från momsplikt är tillämpligt på läkartjänster som består i att:

- genomföra läkarundersökningar av enskilda på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag,
- genomföra blodprov eller andra kroppsliga prover för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar, på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag, eller
- utfärda hälsointyg, exempelvis intyg om förmåga att resa,

när dessa tjänster i huvudsak har till syfte att skydda den berörda personens hälsa (punkt 68).

Undantaget är tillämpligt på regelbundna läkarundersökningar, förutsatt att dessa kontroller i huvudsak syftar till att göra det möjligt att förebygga och spåra sjukdomar samt att följa upp arbetstagares eller försäkringstagares hälsotillstånd (punkt 67).

Om läkartjänsten däremot inte syftar till att skydda hälsan hos någon föreligger inte möjlighet att tillämpa undantaget i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet (punkt 64).

Psykoterapeutisk behandling

EG-domstolen har 2003-11-06 meddelat en dom C-45/01, Dornier, att sådan psykoterapeutisk behandling, som utförs på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är läkare, är sjukvård och inte ”närbesläktade verksamheter” enligt artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet.

Ljusbehandling

I ett förhandsbesked 1998-11-27 ansågs ljusbehandling utförd av en leg. sjukgymnast utgöra sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen sker efter remiss från läkare.

Qigong

RR har i en dom 2003-01-09, RÅ 2003 ref. 5 ändrat SRN:s förhandsbesked 2000-03-21 där SRN ansett att qigong kan utgöra sjukvård när den ingår som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrivs av leg. sjukgymnast i sökandebolaget. RR ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och omfattas därmed inte av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjuds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnas av bolaget men leds av en utomstående danspedagog, som ersätts av bolaget för sina tjänster.

Analystjänst

EG-domen C-76/99, kommissionen mot Frankrike, gäller tolkning av ”närbesläktade verksamheter” i artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet. Frågan gällde en översändningsavgift som tas ut enligt fransk lag. Avgiften avser översändande av prov från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet är nära besläktat med analystjänsten och att de bör lyda under samma skattemässiga ordning (punkt 30). Domstolen anser således att översändandet av provet är en åtgärd som hänför sig till verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt.

Optiker

Synundersökning som utförs av legitimerad glasögonoptiker är sjukvård, RÅ 1993 ref. 57. Omsättning av synhjälpmedel omfattas däremot inte av undantaget. Om en leg. glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jfr EG-domstolens dom, mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

KR i Stockholm har i ett antal domar 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 5057–5060-1997, 5061–5064-1997 och 5065–5068-1997, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avser redovisningsperioder under åren 1991–1994. RSV har i en skrivelse 1998-12-02, dnr 10632-98/900, meddelat att RSV inte har överklagat domarna eftersom domarna, enligt RSV:s

mening, får anses vara i överensstämmelse med gällande delningsprincip och att detta även får anses vara i överensstämmelse med EG-rätten.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-25 ansett att följande tjänster utförda av leg. optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, körkortstest, syntest och synträning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120, ansett att refraktionsanpassningstjänster, dvs. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen och att därför hela tillhandahållandet ska ses som en skattepliktig omsättning av vara.

Ambulerande vård

EG-domen C-141/00, Kügler, gäller tolkning av artikel 13 A 1 b, c och g. Frågan gällde om företaget kunde anses bedriva sådan sjukvård eller social omsorg som enligt direktivet undantas från skatteplikt. Domstolen ansåg att undantaget i 13 A 1 c inte är beroende av i vilken rättslig form de medicinska eller paramedicinska tjänsterna tillhandahålls (punkt 31) och att undantaget omfattar även behandlande vård som tillhandahålls patienter i hemmet av leg. sjukvårdsutövare (punkt 41).

Medicinskt betingad fotvård

Medicinskt betingad fotvård är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården och är ett snävare område än medicinskt betingad fotvård. Den fotvård som omfattas av skattefriheten och utgör sjukvård enligt ML är medicinskt betingad fotvård, dvs. fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraftlöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård.

Sjuktransporter

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan

bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet. Skatteverkets uppfattning är att:

Taxibil som registreringsbesiktigats som sjukbil av AB Svensk Bilprovning bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Helikopter eller flygplan för vilken transportören meddelats tillstånd av Luftfartsinspektionen för att utföra sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående momsen vid förvärv fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

Vårdgivare

Undantaget för sjukvård omfattar även varor och tjänster som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller sjukvård.

Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 4 kap. i LYHS ”Begränsningar i rätten att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder” omfattas därmed inte av skattefriheten.

Exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård är enligt Skatteverkets uppfattning: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård.

Sakkunnigutlåtanden m.m.

EG-domstolen har 2003-11-20 meddelat två domar som gäller tolkningen av undantaget för sjukvård, artikel 13 A 1 b och c i sjätte direktivet. Den ena domen C-212/01, Unterpertinger,

gäller en läkares sakkunnigutlåtande i domstol angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen anser att undantaget för sjukvård ska tolkas så att det inte är tillämpligt på en sådan tjänst.

Den andra domen C-307/01, d'Ambrumenil, gäller om de tjänster som d'Ambrumenil eller hans bolag DRS tillhandahåller omfattas av undantaget för sjukvård. Domstolen gör en genomgång av de tjänster som utförs och konstaterar att ”De läkartjänster som tillhandahålls i ett annat syfte än att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer kan däremot enligt domstolens rättspraxis inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet” (punkt. 59).

Invaliditetsintyg

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-16 uttalat att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt när läkare på uppdrag av försäkringsbolag utfärdar invaliditetsintyg.

Faderskaps-utredning

EG-domstolen har 2000-09-14 meddelat en dom C-384/98, D, som gäller sjukvård, artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet. Enligt domen är en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte att hänföra till sjukvård. I domen uttalas bl.a. följande (punkt 18): ”Domstolen konstaterar således att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem”. Vidare uttalas (punkt 22) att artikeln ska tolkas så att ”den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser”.

Medicintekniska tjänster

RR har i en dom, RÅ 1997 not. 71, fastställt ett av SRN 1996-03-04 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte är åtgärder av medicinsk natur och därför inte kan anses som sjukvård enligt ML. Den omständigheten att den medicintekniska personalen anses som sjukvårdspersonal ansågs inte medföra någon annan bedömning av frågan om de aktuella tjänsternas art i momshänseende.

Viktminskning

KR i Göteborg har i en dom 2002-04-18, mål nr 4629–4635-2001, ansett att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt för ett bolag med verksamhet som syftar till att enskilda och

grupper av medlemmar ska uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning. Domen har överklagats till RR, som vägrat prövningstillstånd.

Domen visar, enligt Skatteverket, att ML:s och sjätte direktivets bestämmelser medför att en strikt/snäv tolkning ska göras vid bedömning av vilka behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten. Jfr RSV:s rättsfallsprotokoll 14/02.

Konduktiv pedagogik

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2002-06-14 att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahålls av en konduktor. Det förhållandet att en leg. sjukgymnast har ledningsansvaret påverkade inte nämndens bedömning.

Alternativvård

RSV har i en skrivelse 1993-11-26, dnr 24127-93/901, angående behandlingar som syftar till lymfdränage, s.k. Vacusacbehandlingar, uttalat att om åtgärderna är sådana att de får utföras även av den som inte har behörighet att utöva yrke inom sjukvården torde kravet på ”medicinskt” inte vara uppfyllt.

Vacusacbehandlingar är ett exempel på olika behandlingar, som kan hänföras till s.k. alternativvård, och därför inte utgör sjukvård enligt ML. Detta gäller även om de ges av någon som innehar behörighet enligt LYHS. Andra exempel är s.k. terapier, t.ex. aromaterapi och rosenterapi, och olika former av s.k. healing.

Massage

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård.

26.2.1 Led i sjukvården

Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning.

RR har i RÅ 1996 ref. 74 fastställt ett av SRN 1995-03-01 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att sökandebolaget, som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och därvid köpte in transporttjänsterna utifrån, i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt.

Skattefriheten omfattar däremot inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig.

SRN har i ett förhandsbesked 1995-10-16 ansett att tillhandahållanden från ett café vid sjukhus inte är ett led i sjukvården. Det saknade därmed betydelse att sjukhusets patienter själva skulle delta i caféverksamheten.

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked 1996-03-04, RÅ 1997 not. 71, och ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsatta som ett led i sjukvården då de tillhandahålls ett sjukhus och inte vårdtagarna.

26.2.2 Institutionell vård

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för sluten vård. Stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem har upphävts fr.o.m. den 1 januari 1997. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för sluten vård står under Socialstyrelsens tillsyn.

Sjukhus

I ett förhandsbesked 1999-12-13, som fastställts av RR 2001-03-15, RÅ 2001 not. 40, har SRN definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukvård. Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 6.12.2.

Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovan nämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda,

är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

För privata inrättningar, som inte bedriver sluten vård, gäller inte skattefriheten. För exempelvis hälsohem som bedriver friskvård gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse, vilket innebär att omsättningen av de friskvårdstjänster de tillhandahåller är skattepliktig. Om del av verksamheten eventuellt avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 26.4.

Sjukvård kan även tillhandahållas vid andra inrättningar än dem som nämns i ML. Det kan gälla läkarundersökning eller behandling av gäster, intagna eller boende och som sker enligt avtal med den som bedriver verksamheten, exempelvis mellan en privatpraktiserande läkare eller landstinget och Migrationsverket, polismyndigheten, socialförvaltningen eller ett hälsohem. I sådana fall bedriver som regel inte myndigheten etc. sjukvårdsverksamhet. Det är i stället som regel den anlitade läkaren eller landstinget som är att betrakta som vårdgivare.

26.2.3 Särskild legitimation

Skattefriheten omfattar sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område.

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

- apotekare,
- arbetsterapeut.
- barnmorska.
- kiropraktor,
- logoped,
- läkare,
- naprapat,
- optiker

- psykolog,
- psykoterapeut,
- receptarie,
- röntgensjuksköterska,
- sjukgymnast,
- sjukhusfysiker,
- sjuksköterska,
- tandhygienist,
- tandläkare.

En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som sagts ovan.

För den som bedriver vårdverksamhet inom de områden som omfattas av undantaget, men saknar den särskilda legitimationen, gäller inte skattefriheten. Detta gäller för exempelvis privatpraktiserande psykologer och psykoterapeuter utan legitimation.

Samtalsterapi

SRN har i ett förhandsbesked 2000-02-10 ansett att samtalsterapi som meddelades av icke legitimerade personer i en ekonomisk förening inte var sjukvård. Nämnden ansåg däremot att omsättningen under vissa förutsättningar var att anse som social omsorg. Förhandsbeskedet överklagades av den ekonomiska föreningen till den del detta avsåg fråga om social omsorg. RR ändrade inte förhandsbeskedet i sin dom 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21. Se närmare om detta i avsnitt 26.4.1.

26.2.4 Patienthotell

Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare.

Annan rumsuthyrning vid patienthotell omfattas däremot inte av undantaget utan utgör skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.

26.2.5 Kontroll eller analys av prov

Kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i sjukvården omfattas av undantaget.

Analys av prov åt exempelvis läkemedelsindustrin, ett annat laboratorium eller ett apotek omfattas inte generellt av skattefriheten. Detsamma gäller analys av prov som utförs åt en privatperson, exempelvis graviditetstest vid apotek. För skattefrihet krävs att provet tagits som ett led i sjukvården. Uppdragsgivaren ska således vara någon som ger sjukvård, t.ex. läkare eller sjukhus.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av prov.

26.2.6 Företagshälsovård

Företagshälsovård utgör i princip inte sjukvård enligt ML. Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön. Till företagshälsovårdens uppgifter räknas bl.a. att medverka i skyddsarbetet, att kartlägga rådande arbetsmiljöförhållanden och att genom olika former av hälsouppföljning medverka till en förbättrad arbetsmiljö. Inom ramen för företagshälsovården kan emellertid även tillhandahållas sjukvård i ML:s mening. Till den del verksamheten avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML. Vad som sagts om skattefriheten för sjukvård ovan gäller då i tillämpliga delar.

Inom företagshälsovården arbetar inte bara sjukvårdsutbildad personal utan även t.ex. skyddsingenjörer. Det är enbart vad som är sjukvård enligt ML som kan undantas från skatteplikt. Andra tillhandahållanden faller således utanför skattefriheten även om de utförs av personal med sjukvårdsyrke.

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

Företagshälsovårdens verksamhet finansieras i huvudsak genom avgifter, grundade på avtal eller abonnemang. Avgifterna är ersättning för tillhandahållen företagshälsovård gentemot företagen och dess anställda. Ersättningen avser i princip skattepliktiga tillhandahållanden. Till den del ersättningen avser tillhandahållen sjukvård i ML:s mening ska dock motsvarande belopp inte ingå i underlaget för beskattningen enligt ML. I de fall ersättningen avser såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden ska en fördelning göras efter skälig grund. En sådan fördelningsgrund kan vara antalet

arbetade timmar i skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Fördelningen och skattebeloppet ska framgå av den faktura, som den som bedriver företagshälsovården ska tillställa uppdragsgivaren, jfr 11 kap. ML.

Hälsoundersökningar, vaccinationer

KR i Stockholm har i en dom 2002-11-01, mål nr 3522-2001, ansett att hälsoundersökningar och vaccinationer som tillhandahålls inom företagshälsovården är skattefri sjukvård.

Anslag

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 7.

26.2.7 Rehabilitering

Rehabilitering i den meningen att en patient får behandlingar efter operation eller vid kroniska sjukdomstillstånd vid t.ex. en speciell avdelning inom sjukhuset är i sin helhet hänförlig till skattefri sjukvård.

Via försäkringskassan utbetalas statsbidrag för olika former av rehabilitering som syftar till att få långtidssjukskrivna att återgå till arbetslivet. Rehabiliteringsåtgärderna kan gälla kroppslig eller social träning, t.ex. gymnastik- eller samtalsgrupper, men även åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård. Åtgärderna upphandlas av försäkringskassan. De åtgärder som olika företag därigenom tillhandahåller kan inte generellt hänföras till sjukvård. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. En leg. sjukgymnast kan t.ex. utföra behandlingar enskilt eller i grupp som är att hänföra till skattefri sjukvård, medan en annan leg. sjukvårdsutövare kan ha hand om grupper för allmän social träning, som inte kan hänföras till sjukvård enligt ML:s definition.

26.3 Tandvård

Tandvård är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Skattefriheten omfattar även i vissa fall dentaltekniska produkter.

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

Definition av tandvård

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. Skatteverkets uppfattning är:

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt 2 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

Vårdgivare

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller tandvård.

26.3.1 Led i tandvården

Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av plast, porslin eller amalgam.

Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.

26.3.2 Dentaltekniska produkter

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser.

Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

En förutsättning för skattefriheten är att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård, däremot ej för återförsäljning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-05-10, dnr 53063-00/120, ansett att titankomponenter som används i käkkirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. I skrivelsen anförs vidare att ”Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande”.

26.4 Social omsorg

Social omsorg är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar såväl privat som offentlig social omsorgsverksamhet. I 3 kap. 7 § ML definieras vad som avses med social omsorg. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i omsorgen.

Definition av social omsorg

Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Begreppet social omsorg har hänförts till vad som faller inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen (1980:620) ersatt fr.o.m. 2002 av SFS 2001:453, SoL, och inom statens ansvarsområde enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. Härefter har kommunens ansvar vad gäller såväl barnomsorg som färdtjänst överförts till annan lagstiftning. Barnomsorgen, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg, finns i skollagen (1985:110) och färdtjänsten i färdtjänstlagen (1997:736). Enligt Skatteverkets uppfattning kan detta uttryckas på följande sätt:

Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i ”hem för vård eller boende” och annan social service efter individuell behovsprövning. Med ”hem för vård eller boende” bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende.

Med barnomsorg bör avses sådan förskole- eller fritidshemsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL.

Med annan jämförlig social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller LSS.

Sådana tjänster som försäkringskassan bedömer att en svårt funktionshindrad är i behov av och som assistansersättning beviljas för bör anses utgöra social omsorg. Social omsorg föreligger även då en persons stödbehov understiger 20 timmar per vecka och kommunen tillhandahåller assistansen.

I socialtjänstlagen (2001:453), SoL, framgår att kommunen har ansvar för socialtjänsten inom sitt område (2 kap.). Där finns särskilda bestämmelser för olika grupper (5 kap.), vad som gäller för vård i familjehem och i hem för vård eller boende (6 kap.) och föreskrifter om enskild verksamhet (7 kap.). Av 2 kap. 5 § framgår att kommunen får sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Av 7 kap. 1 § framgår att sådan avtalad verksamhet inte kräver tillstånd av länsstyrelsen. Däremot står sådan verksamhet, liksom övrig socialtjänst som kommunen svarar för, under länsstyrelsens tillsyn (13 kap. 2–3 §§). Av 7 kap. framgår i vilka fall tillstånd krävs av länsstyrelsen.

I socialtjänstförordningen (2001:937) finns föreskrifter till socialtjänstlagen.

Omfattning

Enligt ML avses med social omsorg omvårdnad av barn, äldre och vissa funktionshindrade, men även annan jämförlig social omsorg. Institutionell omvårdnad av sådant slag i såväl offentlig som privat regi omfattas således av undantaget. Det kan gälla omvårdnad hela dygnet, exempelvis vid ålderdomshem, hem för utvecklingsstörda eller vårdhem för missbrukare. Det kan även gälla omvårdnad under viss del av dagen, exempelvis vid dagcenter för äldre eller sjuka eller daghem för förskolebarn.

Barnomsorg

Barnomsorgen regleras inte längre i SoL utan i skollagen (1985:110) och är en del av utbildningsväsendet. Detta torde dock inte påverka bedömningen av när barnomsorg kan anses vara social omsorg enligt ML. Liksom för annan skattefri social omsorg är såväl tjänstens natur som individuell behovsprövning avgörande, jfr avsnitt 26.4.1.

Privat daghemsverksamhet som bedrivs som näringsverksamhet är social omsorg enligt ML. Detta gäller även om dagbarnvården bedrivs i dagbarnvårdarens hem. Något

tillstånd av myndighet för att skattefrihet ska föreligga krävs som framgått ovan inte, däremot en individuell behovsprövning av kommunen. SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30, som fastställdes av RR, jfr RÅ 1998 ref. 40, att sökandebolagets verksamhet med tillfällig tillsyn av barn i hemmen utgjorde social omsorg enligt ML. Sökandebolagets verksamhet, vad avsåg barntillsyn, skulle bestå i att på arbetsgivares uppdrag tillfälligt och i den anställdes hem vårda sjuka barn eller passa barnen när föräldrarna behövde arbeta övertid. Nämnden gjorde den bedömningen att även om det enligt SoL inte föreligger en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som sökandebolagets så skilde den sig inte från sådan barnomsorg som kan organiseras i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SoL.

I ett förhandsbesked 1998-10-09 ansåg SRN att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem, dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahålla barnomsorg i hem utgjorde sådan barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML

Äldreomsorg

I en skrivelse har RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, behandlat frågan om beskattning av äldreomsorg i privat regi. Av skrivelsen framgår bl.a. att RSV anser att äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan social omsorg som utförs av privata entreprenörer kan utgöra social omsorg. De särskilda reglerna i SoL bör beaktas. RSV bedömer att de tjänster som privata entreprenörer utför enligt biståndsbeslut på uppdrag av en kommun till en enskild kommunmedlem enligt SoL är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

LSS

Enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, ska staten ansvara för stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade. Assistansersättning betalas ut via försäkringskassan och den funktionshindrade får själv välja assistent. Enligt Skatteverkets uppfattning ska alla tjänster som ersätts genom denna lag hänföras till social omsorg. Den som tillhandahåller tjänsten i näringsverksamhet är således inte skattskyldig enligt ML.

Annan jämförlig social omsorg

Även ”annan jämförlig social omsorg” undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 7 § ML. Här avses annan omsorgsverksamhet än i lagen uppräknad, men som ingår i kommunens ansvarsområde enligt SoL.

26.4.1 Tjänstens natur och individuell behovsprövning

Undantagets omfattning

Mervärdesskattelagen ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Sjätte direktivet föreskriver i artikel 13 A 1 g, se avsnitt 26.1, att skattefriheten för vad som motsvarar social omsorg i ML omfattar tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra som är erkända av medlemsstaten. ML har en annorlunda utformning än direktivet. Med beaktande av senare tids tolkning av EG-konformiteten i fråga om ML:s undantag för social omsorg, bl.a. det nedan refererade förhandsbeskedet om samtalsterapi, RÅ 2003 ref. 21, kan följande slutsats dras. ML kan anses vara i enlighet med direktivets bestämmelser, under förutsättning att den omsorgstjänst som tillhandahålls till sin natur är en sådan tjänst som hör till kommunens ansvarsområde enligt SoL och att det i tillämpningen uppställs krav på en offentligrättslig individuell behovsprövning.

Utöver institutionell omvårdnad omfattar skattefriheten individuellt behovsprövad service. Enligt Skatteverkets uppfattning kan detta exemplifieras med städning, inköp av mat, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls utan individuell behovsprövning kan däremot inte ses som social omsorg. Som exempel på vad som inte kan omfattas av skattefriheten är enligt Skatteverkets uppfattning matserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar.

Ambulerande vård

EG-domstolen har i dom C-141/00, Kügler, ansett att de tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som företaget utförde hos behövande i hemmet är nära kopplade till socialt bistånd i artikel 13 A 1 g som tillhandahålls av erkända välgörenhetsorganisationer (punkt 61). I domen uttalas vidare att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige är en sådan organisation.

Hemtjänst m.m.

RR har i en dom 2004-10-08, mål nr 3368-04, fastställt SRN:s förhandsbesked 2004-04-28 där SRN ansett att undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster avseende social omsorg enligt 3 kap. 4 § 1 st. ML, är tillämpligt endast i de fall kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen, SoL, för sådana tjänster som föreningen tillhandahåller mottagarna.

Boservice

SRN har i ett förhandsbesked 1996-10-14 ansett att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommun-

invånare utan individuell behovsprövning inte var social omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år.

Hemhjälp

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-16 ansett att tillhandahållande av sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt mm till enskilda i hemmet utgjorde social omsorg. Sökanden tillhandahöll i sin verksamhet tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som sökanden utförde.

Samtalsterapi

I ett förhandsbesked 2000-02-10 har SRN prövat om samtalsterapi i det aktuella fallet kunde anses utgöra skattefri sjukvård eller social omsorg. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden avseende de tjänster som utförs av ej legitimerade terapeuter. RR har i dom 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21, avslagit överklagandet och fastställt förhandsbeskedet i denna del. Se RR:s skäl nedan. Terapin skulle meddelas av icke legitimerade personer inom ramen för verksamheten hos en ekonomisk förening. SRN ansåg att fråga inte var om sjukvård enligt ML:s bestämmelser. Nämnden ansåg att det förhållandet att den icke legitimerade personalen skulle handledas av legitimerade personer inte medför någon annan bedömning. I frågan om undantaget för social omsorg anförde nämnden (majoriteten) följande: ”I avsaknad av en närmare definition av begreppet ‘annan jämförlig social omsorg’ i 3 kap. 7 § ML får innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna framgår att de sociala myndigheterna i aktuell kommun i betydande omfattning betalar kostnaderna för den aktuella behandlingen. Så är fallet såväl när vederbörande socialkontor efter egen utredning remitterar den behövande för behandling som i merparten av de fall där remiss har skett av landstinget. I sistnämnda fall använder socialkontoret remissen från landstinget som beslutsunderlag. Samtliga beslut om att kommunen skall stå för behandlingskostnaderna får förutsättas vara fattade mot bakgrund av det ansvar som kommunen har enligt 3 § socialtjänstlagen. I dessa fall får den tilltänkta föreningens verksamhet därför anses utgöra social omsorg i

ML:s mening medan bedömningen blir den motsatta i de fall kommunen inte står för kostnaderna".

Sökanden överklagade förhandsbeskedet ovan i den del det avsåg tjänster som enligt SRN inte kunde omfattas av skattefriheten. I domen 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21, ansluter sig RR till SRN:s uppfattning att sådan behandling som betalas med kommunala medel måste anses omfattade av kommunens ansvar för social bistånd enligt SoL. När det gäller tjänster som överklagandet avser, dvs. sådana som inte bekostas av kommunen, konstaterar domstolen att någon offentligrättslig prövning av terapibehovet inte förekommer. Härefter gör RR en prövning av ML mot EG-rätten. Beträffande frågan om vilka typer av organ som kan omfattas av undantagsbestämmelserna i direktivets artikel 13 A 1 g hänvisar domstolen till bl.a. C-141/00, Kügler. Sammanfattningsvis konstaterar RR att den ekonomiska föreningen inte är en välgörenhetsorganisation i direktivets mening, att skatteneutralitet inte kan åberopas eftersom någon annan ekonomisk aktör inte är befriad från skatt för motsvarande verksamhet (jfr C-216/97, Gregg) och att undantaget från skatteplikt därför inte är tillämpligt på föreningens verksamhet.

Stöd till familjer

I ett förhandsbesked 2000-05-18 har SRN ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktiebolag) verksamhet som avser stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt socialtjänstlagen (1980:620 numera 2001:453) och efter individuell prövning.

Tillstånd

RR har i RÅ 1995 ref. 9 fastställt SRN:s förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. SRN ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, inte ska tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var, enligt SRN, tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. SRN fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg.

SRN har i förhandsbesked 1994-01-27 ansett att ett familjevårdshem bedrev social omsorg enligt ML. SRN ansåg även i detta fall att förekomsten av tillstånd enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, eller annat tillstånd från myndig-

het att bedriva en viss verksamhet inte bör tillmätas någon avgörande betydelse i momshänseende.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-10-22, dnr 130 606129-04/111, med anledning av ovannämnda dom och RÅ 2003 ref. 21 (se ovan i detta avsnitt) gjort följande bedömning. Undantag från skatteplikt föreligger för social omsorg i form av bl.a. äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Med omsorg menas även vård och service. Med vård menas grundläggande omvårdnad såsom hjälp med personlig hygien, på- och avklädning, assistans vid måltider samt hjälp med uppstigning och sänggående. Med service menas tillhandahållande av grundläggande service i from av hushållsskötsel såsom inköp av mat, matlagning, tvättning, städning och fönsterputsning (s.k. hemtjänst). Även samtalsterapi för t.ex. missbrukare utgör omsorg.

Omsorg som tillhandahålls av det offentliga utgör från skatteplikt undantagen social omsorg. Även privat verksamhet för personer i behovssituation utgör social omsorg om de tillhandahållna tjänsterna utgör grundläggande omsorgs-, service- eller vårdtjänster till en person i behov av dessa tjänster enligt ett s.k. biståndsbeslut. Detta gäller oavsett om tjänsterna beställs och betalas av det allmänna eller beställs av den berörda personen enligt det fattade biståndsbeslutet och betalas inom ramen för ett system med s.k. äldrepeng eller med egna privata medel.

Om förutsättningarna inte är uppfyllda har de tillhandahållna tjänsterna inte någon anknytning till offentligrättslig reglering och har därmed inte tillhandahållits av någon som anses ha social karaktär.

Det bör noteras att för sådana privata verksamheter som anses tillhandahålla från mervärdesskatteplikt undantagna tjänster begränsas avdragsrätten för ingående moms.

26.4.2 Led i omsorgen

Vårdgivare

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller omsorgen.

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster, även om omsättningen i sig är skattepliktig, som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i omvårdnaden.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid sådana vårdhem, ålderdomshem eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en förskola.

HVB-hem

Ett exempel på annan jämförlig social omsorg är vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem. Med stöd av SoL eller lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, LVU, kan socialnämnden i kommunen besluta att personer ska placeras utanför det egna hemmet. De vårdformer som då gäller är antingen HVB-hem eller familjehem. I familjehem är uppdraget knutet till en viss person/familj. HVB-hemmen däremot drivs yrkesmässigt. De har avtal med kommunen och har tillstånd från länsstyrelsen. Det ställs formella och praktiska krav för att få tillstånd, bl.a. vad avser utbildning.

Servicehus för äldre, gruppbostäder eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt. Även sådana hyresgäster kan emellertid efter individuell behovsprövning få service som är att betrakta som skattefri social omsorg.

Vård vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten eller färdtjänst.

Skattefriheten omfattar inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller omsorgstagaren utan att det är ett led i omsorgen, exempelvis försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård.

Skattefriheten omfattar inte heller vad som tillhandahålls andra än omsorgstagare, t.ex. personalmatservering eller försäljning av terapialster.

Stadigvarande bostad

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 15.2.10.2.

Bostadsanpassningsbidrag

I ett flertal KR-domar, bl.a. KR i Sundsvalls dom 2002-09-11, mål nr 3561–3563-1999, har kommunens kostnader för bostadsanpassning ansetts så nära förknippade med bidragstagarens privata bostad att de omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Se avsnitt 15.2.10.2.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

26.4.3 Färdtjänst

Kommunens ansvar för att anordna resor för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik har flyttats över från SoL till färdtjänstlagen 1997:736. Detta torde dock inte medföra någon förändring av färdtjänsten såsom social omsorg enligt ML. Kommunen kan enligt nämnda lag i vissa fall överlåta ansvaret för färdtjänsten till en trafikhuvudman. Färdtjänst som kommunen eller trafikhuvudmannen tillhandahåller efter individuell behovsprövning är social omsorg. För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen/trafikhuvudmannen utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin helhet skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen/trafikhuvudmannen eller resenären som betalar. Om resenären betalar viss del av kostnaden direkt till taxiföretaget är således såväl den delen som den del som taxiföretaget fakturerar kommunen/trafikhuvudmannen en skattepliktig omsättning för taxiföretaget.

27 Utbildning

27.1 Allmänt

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

Sjätte direktivet

Enligt artikel 13 A 1 i och j i sjätte direktivet undantas från skatteplikt viss utbildning. Enligt punkt i undantas: ”Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften”. Enligt punkt j undantas: ”Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”.

Dessa regler i sjätte direktivet bygger på principen att all kommersiell utbildning ska beskattas (prop. 1996/97:10 s. 21). Det svenska undantaget för viss utbildning har därför anordnats på så sätt att det klart framgår att den företas i det allmännas regi och med det allmännas stöd. Den svenska regeln i 3 kap. 8 § ML rörande undantag för viss utbildning får därmed anses vara harmoniserad med sjätte direktivet.

27.2 Skattefrihetens omfattning

Undantag för utbildning

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 8 § ML omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och

2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till sådant bidrag för korttidsstudier som får fördelas av Landsorganisationen i Sverige eller Tjänstemännens Centralorganisation med stöd av lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter

inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde eller av Statens institut för särskilt utbildningsstöd.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

Uppdrags-forskning

EG-domstolen har i en dom C-287/00, kommissionen mot Tyskland, uttalat att genomförande av forskningsprojekt mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi inte kan anses som en verksamhet som omfattas av skattefriheten för utbildning, nära besläktad med universitets-utbildningen i den mening som avses i artikel 13 A 1 i sjätte direktivet. I punkterna 46–47 i domen konstaterar domstolen att artikel 13 A 1 i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet tillhandahållande av tjänster som är nära besläktade med universitetsutbildningen. Det är emellertid inte nödvändigt att tolka detta begrepp särskilt strikt, eftersom undantaget för tillhandahållande av tjänster som är besläktade med universitetsutbildningen är avsett att garantera att tillgången till denna utbildning inte hindras av den ökade kostnad för denna utbildning som skulle uppstå om själva utbildningen, eller därmed närbesläktade tjänster eller varor, var momspliktig. Att belägga forskningsprojekt som utförs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi med moms, skulle inte innebära att kostnaden för universitets-utbildningen ökade.

27.3 Offentliga skolväsendet

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. Skattefriheten gäller grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning som anordnas av ”det allmänna” eller ”en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare”. Skattefriheten gäller även annan utbildning som berättigar till i lagen angivna studiestöd.

Det allmänna

Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting.

Erkänd utbild-ningsanordnare

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller

tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97:10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr förordningen (1996:1206) om fristående skolor och förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Statlig tillsyn

Enligt 8 § förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar erfordras för att en utbildning ska få ställas under statlig tillsyn bl.a. att utbildningen har en omfattning om sammanlagt minst 200 timmar. En lång rad ytterligare krav ställs upp. Till den del utbildningen enligt beslut av Skolverket står under sådan statlig tillsyn ska således utbildningen vara skattefri, under förutsättning att alla villkor som uppställts för den statliga tillsynen är uppfyllda. Kurser etc. vid en skola som står under statlig tillsyn, men där utbildningen i det enskilda fallet inte uppfyller alla de krav som ställts för sådan tillsyn, är skattepliktiga.

Skattefriheten omfattar även skolor med särskilda inriktningar på t.ex. idrotts- eller kulturutbildning.

Offentliga skolväsendet för vuxna

I 1 kap. 8 § skollagen (1985:110) sägs att för vuxna anordnar det allmänna utbildning i form av kommunal vuxenutbildning (komvux), vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) och svenskundervisning för invandrare (Sfi) samt att dessa skolformer bildar det offentliga skolväsendet för vuxna.

Sfi

Enligt skollagen ingår svenskundervisning för invandrare (Sfi) i det offentliga skolväsendet för vuxna. Kommunerna är huvudmän för Sfi och utbildningen står under statlig tillsyn.

RSV har i en skrivelse 2002-04-04, dnr 3148-02/100, uttalat att ”kommunernas Sfi-utbildning utgör en egen skolform. Den avser en undervisande och systematisk presentation av ett ämne (svenska) som utgör en integrerad del av ett studieprogram. Denna utbildningstjänst tillhandahålls Sfi-eleverna inom ramen för det offentliga skolväsendet för vuxna, på icke kommersiell grund. Mot bakgrund härav och med beaktande av det ovan anförda anser RSV att kommunernas Sfi-undervisning är en sådan utbildningstjänst som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 1 ML”.

Kunskapslyftet

Genom en särskild satsning tillförde staten kommunerna pengar att användas till att höja kunskapsnivån hos låg-

utbildade långtidsarbetslösa, Kunskapslyftet (SFS 1997:633 ersatt av SFS 1998:276). Kunskapslyftet har numera upphört och ersätts av ett riktat statsbidrag till den kommunala vuxenutbildningen (SFS 2002:398).

Utbildningen är av den karaktären att den omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML (RSV:s skrivelse 1997-12-19. Skattefriheten gäller således även för utbildningstjänster som tillhandahålls av underentreprenörer.

Yrkesutbildning

Skattefriheten gäller endast sådan yrkesutbildning som sker inom ramen för ordinarie skolutbildning. Annan yrkesutbildning omfattas inte av skattefriheten.

Studiestöd

Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Detsamma gäller korttidsstudier som berättigar till bidrag som fördelas av LO eller TCO enligt lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde. Detsamma gäller även sådan utbildning som berättigar till bidrag som fördelas av Statens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu), jfr SFS 2002:794. Andra former av stöd för studierna medför däremot inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppbär andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.

Utbildning, omsättningsland

Vid bedömning av omsättningsland för utbildning gäller antingen 5 kap. 6 § ML eller 5 kap. 7 § ML. Begreppet utbildning i 5 kap. 6 § 1 p. ML ska enligt prop. 1996/97:10 s. 55 här ha samma betydelse som ”undervisning” definierades i prop. 1989/90:111 s. 110: ”Tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan ska utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten ska delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå”.

Utbildningen enligt nämnda definition, oavsett om den medför skattskyldighet eller inte, ska således på grund av bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML anses omsatt i det land där den fysiskt har utförts. När det gäller andra former av utbildning, t.ex. kortare kurser, ska omsättningsland bedömas utifrån bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML. Jfr avsnitt 11.

Distans-undervisning

Omsättningsland för distansundervisning bedöms utifrån vad det är för slags utbildning. Distansundervisning kan vara ett led i en sådan utbildning som vid bestämning av beskattningsland ska hänföras till 5 kap. 6 § ML eller kortare kurser och information till 5 kap. 7 § ML. När det gäller distansundervisning som tillhandahålls på elektronisk väg, dvs. interaktiv eller databaserad undervisning, gäller de fr.o.m. 2004 införda reglerna för beskattning av elektroniska tjänster. Här avses inte kurser som ges via postorder eller kurser där korrespondensen endast sker via e-postmeddelanden (prop. 2002/03:77 s. 62). Beskattningsreglerna behandlas i avsnitt 11.3.5.

Underentreprenör

En skattebefriad utbildning är momsfri i alla led. Det innebär att en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning kan ge en underentreprenör i uppdrag att hålla viss del av utbildningen, om den ingår i utbildningsplanen utan att skattefriheten påverkas. I så fall är även underentreprenörens utbildning undantagen från skatteplikt, jfr 3 kap. 8 § 3 st. ML. Detsamma gäller för kortare utbildningsuppdrag som ingår i kursplanen, t.ex. ett föredrag om droger för skolans elever. Andra exempel är utbildningsföretag som på uppdrag av kommunen undervisar inom Komvux eller Sfi.

Underentreprenörens tillhandahållande ska emellertid vara en utbildningstjänst för att skattefrihet ska föreligga. Om t.ex. en grundskola anlitar en teatergrupp för att uppföra en teaterpjäs är det inte en skattefri utbildningstjänst. Vid bedömning av om det är en utbildningstjänst bör den tidigare nämnda definitionen av begreppet i prop. 1989/90:111 vara till ledning.

För att kunna bedöma om moms ska debiteras bör underentreprenören undersöka utbildningens skattemässiga status. Underentreprenören kan inte själv välja om moms ska tas ut eller inte. Det är utbildningens status som avgör. Underentreprenören kan få besked därom från sin uppdragsgivare.

I ett förhandsbesked 1997-04-30 har SRN ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML. Nämnden hänvisade bl.a. till prop. 1996/97:10 s. 22 f där det framgår att om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla en viss del av utbildningen, även underentreprenörens utbildningstjänst är undantagen från skatteplikt och att detta också gäller om denne bedriver sin verksamhet kommersiellt.

Momskompensation

Enskilda kommuner och landsting kompenseras för momskostnader som anses ingå i upphandlad utbildning genom de s.k. mervärdesskattekontona, lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Storleken av ersättningen uppgår f.n. till 6 %, alternativt 18 % för lokalkostnad och 5 % för resterande del, enligt förordningen till nämnda lag (SFS 1995:1647).

Uppdragsutbildning

Enligt 3 kap. 8 § 3 st. ML omfattas inte uppdragsutbildning av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare, som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen skattebefriad utbildning. Uppdragsutbildning medför således skattefrihet endast när den upphandlas av en utbildningsanordnare som bedriver skattefri utbildning och själv utser de personer som ska utbildas, dvs. underentreprenörsfallet.

Personalutbildning

Det innebär att personalutbildning inte omfattas av undantaget även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. Komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars omfattas av skattefriheten ska således ersättningen beskattas med 25 % moms. Eventuella underentreprenörer åt utbildningsanordnaren i ett sådant fall med ”blandade elever” bör däremot anses ha tillhandahållit en skattefri utbildningstjänst.

Arbetsmarknadsutbildning

Arbetsmarknadsutbildning, dvs. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning.

Personligt ändamål

Utbildning för personligt ändamål, t.ex. körkortsutbildning, sömnadsutbildning, teaterutbildning eller dansutbildning, är skattepliktig. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge eleven möjlighet att erhålla visst arbete, se ovan angående yrkesutbildning. Sådan utbildning som sker inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning ska däremot omfattas av undantaget. Det innebär att om t.ex. en trafikskola anlitas för att hålla körkortsutbildning inom en skattebefriad gymnasieskola är även trafikskolans tillhandahållande skattefritt.

Idrottsutbildning

Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 28. När sådan utbildning ges som ett led i en momsfri

utbildning omfattas däremot även underentreprenörens tillhandahållande av momsfriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitats som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola.

Utbildning, information, omsättningsland

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-24 ansett att kurser, som sökanden tillhandahåller vid sin utomlands belägna vårdanläggning för medicinsk och yrkesinriktad rehabilitering, inte uppfyller de krav som uppställs för att de ska bedömas utgöra undantagen utbildning enligt 3 kap. 8 § ML. I fråga om omsättningsland ansåg SRN att tillhandahållandet av informationen till de olika förvärvarna i Sverige var att anse som omsättning gjord inom landet, oavsett om tjänsterna tillhandahållits från bolagets fasta driftställe i Sverige eller från det fasta driftstället utom landet.

I ett annat förhandsbesked, 1997-10-21, har SRN ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML och inte heller idrottsutbildning enligt 3 kap. 11 a § ML. Sökandens (ett HB) verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid bilkörskolor. Sökandens verksamhet bestod även i träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg att både flygutbildningen och träningen/kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Studiecirklar och kulturskolor

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 p. ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 p. ML). Se avsnitt 30.

27.4 Led i utbildningen

Även varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i en skattefri utbildning omfattas av skattefriheten. Tillämpningen bör vara restriktiv enligt prop. 1996/97:10 s. 52. Där hänvisas, beträffande avgränsningen gentemot skattepliktig verksamhet, till prop. 1989/90:111 s. 110 där följande sägs: ”Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet”.

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial omfattas normalt inte av skattefriheten. Kursmaterial som ingår i kursavgiften och är en obligatorisk kostnad för deltagande, utgör ett led i

utbildningen eller informationen och ska beskattas med samma skattesats som kursen.

Kompendier, skollunch, internat

Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen ses som ett led i utbildningen. Detsamma gäller skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.

Försäljning av kompendier

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-16 ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. Enligt nämndens mening är en grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den.

I ett samma dag, 1999-04-16, meddelat förhandsbesked ansågs en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget.

Försäljning till utbildnings-anordnare

I ett förhandsbesked 2002-04-17 har SRN ansett att ett företags försäljning av kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, video-kanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som ska användas i momsfri utbildning inte utgör ett led i utbildningen. Nämnden gjorde följande bedömning: ”En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhanda-hållande”.

28 Idrott

28.1 Allmänt

Enligt 3 kap. 11 a § ML undantas från skatteplikt avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget omfattar även tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enbart sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller sådan allmännyttig ideell förening som nämns ovan. Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt, t.ex. i bolagsform, är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 % (jfr 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML).

Sjätte direktivet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 a § ML motsvaras av artikel 13 A 1 m i sjätte direktivet. I artikeln undantas vissa tjänster med nära koppling till idrottslig eller fysisk träning från skatteplikt om de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

När det gäller entréavgifter till idrottsevenemang får emellertid medlemsstaterna enligt artikel 28.3 b och punkt 1 i bilaga F till sjätte direktivet övergångsvis fortsätta att undanta dessa från skatteplikt. Sverige har i anslutningsfördraget erhållit rätt att tillämpa detta undantag så länge någon av de tidigare medlemsstaterna gör det.

Av punkten 13 i bilaga H till sjätte direktivet framgår att medlemsländerna har rätt att tillämpa en reducerad skattesats på utnyttjande av sportanläggning.

Enligt fast praxis i EG-domstolen ska undantagen från skatteplikt angivna i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt.

28.2 Begreppet idrott

I 3 kap. 11 a § ML undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet från skatteplikt under vissa förutsättningar. Samma lagrum avgränsar även för vilka tjänster inom idrottsområdet

som skattesatsen 6 % ska användas, om undantaget inte är tillämpligt (jfr prop. 1996/97:10 s. 56).

Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i begreppen ”idrottsligt evenemang” respektive ”idrottslig verksamhet” är oklar och kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte. Uttrycken sport respektive idrott används här synonymt.

Begreppet idrottsligt evenemang torde inte medföra större problem vad gäller gränsdragning mot andra evenemang. Vad som avses är entréavgifter för publik till idrottsevenemang, t.ex. fotbollsmatcher eller simtävlingar.

Begreppet idrottslig verksamhet i uttrycket ”någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet” avser själva tillhandahållandet av den idrottsliga verksamheten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott (jfr prop. 1996/97:10 s. 41). Vad som avses är således arrangörens tillhandahållande till idrottsutövaren. Detta är klart uttryckt i propositionen. Vad som är idrottslig verksamhet framgår däremot inte klart av förarbetena och kan vålla gränsdragnings- och tolkningsproblem.

Styrketräning

SRN har i förhandsbesked 2000-05-25 avgjort frågan om träningsprogram med hjälp av maskiner och redskap ska bedömas som idrottslig verksamhet från momssynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev verksamhet i vilken ett särskilt träningsprogram, X, utfördes i och med hjälp av maskiner.

SRN gjorde följande bedömning. X är att hänföra till en sorts gymnastik (styrketräning). Fråga är således om utövande av en idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Moms ska därför tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget.

Riksidrottsförbundet

Sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund, se bilaga 13, bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galoppsällskap som är anslutna till Svenska Travsportens Centralförbund respektive Svenska Galoppförbundet. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Vid denna prövning kan viss vägledning, enligt prop. 1996/97:10 s. 53, hämtas dels från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram och dels från hur undantaget för tillhandahållande av lokaler eller anläggningar för sport- eller

idrottsutövning har tillämpats. I Riksidrottsförbundets idéprogram sägs bl.a. att ”Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra” och att ”Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning”.

Exempel på idrott

Som exempel på vad som kan anses som idrott, även utan anslutning till Riksidrottsförbundet, kan nämnas styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Även thai-chi ska anses som idrott enligt SRN i förhandsbesked 1998-02-25.

Kundaliniyoga

Skatteverket har i skrivelse 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, ansett att kundaliniyoga, vilken är en form av Harta yoga, som till stor del består av olika fysiska övningar med avancerade gymnastiska rörelser utgör idrottslig verksamhet och därmed ska beskattas med 6 %.

Exempel på vad som inte är idrott

Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan inte anses utgöra idrott.

Sådana verksamheter som har annat syfte än motion eller tävlan bör inte hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Som exempel på den senare kategorin kan nämnas babysim och vattenlek för barn, medan däremot simskola för såväl vuxna som barn är en idrottsutbildning, som generellt hänförs till idrott, se avsnitt 28.3.

Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid bedömning av vad som är idrott och vad som i stället är rekreation, förströelse och nöje. Att t.ex. utnyttja en simhall för simning får anses som idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som nöje. På samma sätt kan inte go-cartåkning på t.ex. tivoli anses som idrott. Motsvarande bör gälla även för t.ex. biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park. Av dessa exempel framgår att aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte är avgörande vid bedömningen av om en idrottstjänst ska anses föreligga eller inte. (Se prop. 1996/97:10 s. 53 ff).

Fotbollsgolf

Skatteverket har i en skrivelse 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, ansett att fotbollsgolf inte motsvarar mervärdesskattelagens definition för idrottslig verksamhet. Beskattning ska därför ske efter skattesatsen 25 %.

Äventyrsbanor

I en skrivelse 2004-07-01, dnr 123 330506-04/1152, har Skatteverket ansett att verksamhet vid äventyrsbanor inte upp-

fyller ML:s krav på idrottslig verksamhet och att omsättningen i verksamheten ska beskattas enligt skattesatsen 25 %.

Qigong

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, ansett att det finns många olika former av qigong och att det därför är nödvändigt att göra en individuell bedömning av den form av qigong som tillhandahålls i det enskilda fallet. De former av qigong som fokuserar på rörelse och styrka, s.k. aktiv qigong/krigisk qigong, och där det förekommer tävlingsverksamhet är enligt Skatteverkets bedömning sådana aktiviteter som kan anses hänförliga till idrottsverksamhet. Moms ska därför tas ut med 6 % på dessa tillhandahållanden. Kurser i s.k. passiv qigong (qigong för hälsan, medicinsk qigong) är i allmänhet inte att betrakta som idrott utan snarare ett sätt att skapa ett mentalt välbefinnande hos utövaren. Moms ska därför tas ut med 25 % på dessa tillhandahållanden.

Rytmik och dans

SRN har i förhandsbesked 2001-10-09 uttalat att rytmik och dansträning inte ska bedömas som idrottslig verksamhet från momssynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev, genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod, en rytmikskola vilken verksamhet riktade sig till barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden byggde på fysisk aktivitet där man med träning och inslag av lek och tävlingar utvecklade barnens förmåga i dans och rytmik.

SRN gjorde följande bedömning. För att en aktivitet ska hänföras till idrottslig verksamhet i momshänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet.

Den med ansökningen avsedda verksamheten syftar primärt till att genom motorik-, koordinations och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Sökandebolagets tillhandahållande bedöms inte utgöra idrottslig verksamhet i momshänseende. Moms ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget.

Prispengar

Prispengar, vinster och annan ersättning som en idrottsutövare får är inte ersättning för omsättning av en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. En sådan tjänst vänder sig ju till idrottsutövaren, någon bereds tillfälle att utöva idrott, medan prispengar är ersättning för en tjänst i motsatt riktning, dvs.

idrottsutövaren har tillhandahållit någon annan en tjänst. Prispengar är således en skattepliktig omsättning enligt ML:s allmänna regler för vilken skatt ska tas ut med 25 % under förutsättning att yrkesmässig verksamhet bedrivs av idrottsutövaren.

Underentreprenör

Skattefrihet eller skattesatsen 6 % gäller endast för omsättning av idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. Enligt nämnda lagrum är det tjänster, varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Vad som avses med dessa begrepp har redogjorts för ovan. Om någon som omsätter en sådan idrottstjänst anlitar en underentreprenör tillhandahåller inte denne en idrottstjänst. För hans tillhandahållande till uppdragsgivaren gäller således inte beskattningsreglerna för idrottstjänster. Det innebär att om en idrottsklubb anlitar en idrottsinstruktör, som själv bedriver näringsverksamhet, för idrottstjänster i klubbens regi ska den tjänst som idrottsinstruktören tillhandahåller åt klubben beskattas enligt ML:s allmänna regler för omsättning av tjänster, dvs. skattesatsen 25 % gäller i sådant fall. Jämför underentreprenörer vid idrottsutbildning nedan.

28.3 Idrottsutbildning

Med utövande av idrottslig verksamhet avses inte bara praktiskt utövande av idrott. Även sådan idrottsutbildning som huvudsakligen består av praktisk idrottsutövning och till mindre del av ett teoretiskt inslag omfattas av reglerna för idrottstjänster. Som exempel kan nämnas följande: golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, skidskolor, ishockeyskolor och fotbollsskolor. Detta gäller även enstaka lektioner som ges i bl.a. skid-, tennis- golf- och ridskolor. När en sådan utbildning ges som ett led i en momsfri utbildning omfattas även underentreprenörens tillhandahållande av momsfriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitats som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola. Kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, utgör däremot inte idrott i ML:s mening (prop. 1996/97:10 s. 54). Utbildningsverksamhet som bedrivs i en dansskola som syftar till tävlingsverksamhet utgör idrott enligt ML. I en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Då tävlingsverksamhet även förekommer i dessa dansdiscipliner bör även utbildningstjänst avseende dessa presumeras utgöra idrott. Angående begreppet idrott, se avsnitt 28.2 ovan.

En teoretisk utbildning som berör idrott eller utbildning, som inte huvudsakligen innehåller praktiskt utövande av idrott hänförs inte till idrottslig verksamhet. Som exempel kan nämnas föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m. (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Detsamma gäller utbildning som ges till annan än utövare av idrott, t.ex. tränarutbildning.

Ridlektioner i terräng

SRN har i förhandsbesked 2000-05-26 uttalat att ridlektioner i terräng ska bedömas som idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Moms ska därför tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev ridskola och skulle utöka den verksamheten med ridutbildning i terräng. Ridskoleeleverna skulle under hela ritten ha tillgång till professionell vägledning från erfaren ridlärare. Den övergripande målsättningen med ridturerna var i första hand att under andra former än traditionella ridlektioner skapa möjlighet att utveckla färdigheter inom ridsporten. Under ridturerna skulle utbildning och praktik vävas samman. Utbildningen skulle vara av samma art som utbildningen vid ridskolan men vara mer allsidig. Ridturerna skulle ge eleven ”mer tid i sadeln” vilket ofta är en brist inom ridskoleverksamhet av traditionell typ. Traditionella ridlektioner är också i större utsträckning inriktade på att träna en sak åt gången. Ridturer skulle inte kunna ersätta ridskolelektioner men däremot vara ett bra komplement till den utbildningen.

Flygutbildning

SRN har i förhandsbesked 1997-10-21 avgjort frågan om flygutbildning ska bedömas som utbildning eller idrottslig verksamhet från momssynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev flygutbildning och tillhandahöll därvid tjänster avseende ”flygskolning”, ”flygträning” och ”periodisk flygträning”. Tjänsterna tillhandahölls antingen av bolaget självt eller tillsammans med en flygklubb eller något studieförbund.

SRN gjorde följande bedömning. Sökandens verksamhet syftar till att, på samma sätt som t.ex. motsvarande utbildning för innehav av bilkörkort, ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav på kunskaper, erfarenhet och skicklighet som fastställts för innehav av sådant certifikat. Sökandens verksamhet syftar också till träning och kontroll av certifikatsinnehavaren för fortsatt innehav. Den som genomgår sådan utbildning eller träning och kontroll kan

inte därigenom utöva idrottslig verksamhet. Moms ska därför tas ut med 25 % för sökandens samtliga tillhandahållanden.

Under-entreprenörer

För att 3 kap. 11 a § ML, omsättning av idrottstjänster, ska vara tillämplig krävs att idrottsutbildningen tillhandahålls utövaren av idrotten (prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att om en idrottsförening anlitar en idrottsinstruktör för att hålla idrottsutbildning för medlemmarna är bestämmelserna om idrottsutbildning inte tillämpliga i detta led. För idrottsinstruktören gäller i stället de allmänna bestämmelserna om utbildning. Eftersom utbildningen inte är skattefri enligt 3 kap. 8 § ML ska moms tas ut. Skattesatsen är 25 % enligt 7 kap. 1 § 1 st. ML.

Golflektioner

SRN har i förhandsbesked 2004-06-22 uttalat sig om tillhandahållande av golflektioner. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

28.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten

Undantaget i 3 kap. 11 a § ML omfattar även omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Uthyrning

De tjänster som avses är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97:10 s. 55 uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen s. 55 är vidare utrymmet för att tillämpa undantaget för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde innebära att endast sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 %.

Kost och logi

Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras

till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 % tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att momsen kan beräknas separat för kost respektive logi.

Försäljning av sportartiklar

Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.

28.5 Lokal för sport- och idrottsutövning

Bestämmelserna inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § ML reglerar alla sport- och idrottsaktiviteter, inklusive normala upplåtelser av lokaler och olika anläggningar för idrotts-aktiviteter. Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton och tennis, oavsett om uthyrningen avser strötimmar eller kontrakt per säsong. Andra exempel är upplåtelse av lokal för bowling eller gymnastik och anläggning för golfspel.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för idrott

För att korttidsupplåtelse av idrottslokaler eller idrottsanläggningar för idrottsutövning inte ska hänföras till undantaget för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML har i förtydligande syfte gjorts ett tillägg i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. En sådan korttidsupplåtelse ska i stället bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 11 a § ML om vad som är idrott. Även om hyresgästen är en idrottsklubb bör det anses att en idrottstjänst tillhandahållits. Att föreningen i sig själv som juridisk person inte kan anses utöva idrott bör inte påverka bedömningen. Föreningen bör här ses som ett antal idrottsutövare. Om lokaluthyraren är staten, kommun eller allmännyttig ideell förening är således upplåtelsen skattefri, i annat fall gäller skattesatsen 6 %.

Flera led

Om exempelvis ett AB hyr ut idrottslokal till en klubb som ska spela match är det en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML, tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott, som beskattas med 6 %. Även entréavgifter som klubben tar in från matchpubliken är ersättning för idrottstjänster enligt samma lagrum, tjänst varigenom någon bereds tillträde till idrottsevenemang. I det senare fallet är dock omsättningen undantagen från skatteplikt under förutsättning att klubben är en ideell förening som är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § IL.

Om fråga inte är om en idrottslokal eller idrottsanläggning gäller undantagsbestämmelserna i 3 kap. 2 § ML även om där bedrivs idrottsutövning. Som exempel kan nämnas att en jordbrukare under en dag hyr ut en lada till idrottsklubbens fotbollsträning. En sådan uthyrning är skattefri.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för andra ändamål

För korttidsupplåtelse av en idrottslokal eller idrottsanläggning för andra ändamål än idrottsutövning gäller reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Då blir inte 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML tillämplig. Som exempel på en sådan upplåtelse kan nämnas uthyrning av en idrottshall för en konsert eller en antikmässa. Uthyrningen är i detta fall skattefri.

Uthyrning av idrottslokal för längre tid

För uthyrning av idrottslokal för annat än s.k. korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Detta gäller oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas där. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid bör ske med utgångspunkt i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyrestagaren. Om hyresavtalet gäller för obestämd tid eller om hyresavtalet gäller för en bestämd tid som överstiger nio månader (jfr 12 kap. 56 § JB) bör uthyrningen anses ha skett för längre tid. Har ett hyresförhållande varat längre än nio månader, trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning, bör villkoret för längre tid också anses vara uppfyllt.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är vidare att det är en fastighetsupplåtelse som utesluter andra att nyttja lokalen under samma tidsperiod. Det innebär att uthyrning av en idrottslokal en dag per vecka på årskontrakt är korttidsuthyrning och att skattesatsen 6 % gäller om uthyraren inte är ett sådant subjekt (jfr 3 kap. 11 a § 2 st. ML) vars omsättning är undantagen från skatteplikt.

Uthyrning av lokal och inventarier

Uthyrning av lokal och av där befintliga inventarier bör normalt, utom när det är fråga om omsättning av idrottstjänst, anses bestå av två skilda prestationer, av vilka lokaluthyrningen är skattefri och inventarieuthyrningen är skattepliktig. Om däremot uthyrningen visserligen består av flera prestationer, men dessa inte klart kan åtskiljas och uthyrningen i allt väsentligt är en upplåtelse av fastighet bör hela omsättningen anses som en skattefri fastighetsuthyrning. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. Se avsnitt 20.2.

Upplåtelse av golfbana

SRN har i ett förhandsbesked 1998-01-29 ansett att upplåtelse av golfbana till en golfklubb inte kan anses som en från skatteplikt undantagen upplåtelse enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML utan faller inom tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Den aktuella klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal som löpte på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav klubbens medlemmar rätt att för och i samband med golfspel använda aktuell golfbana. För sina rättigheter enligt avtalet skulle klubben för varje medlem med spelrätt till ägaren överlåta dels hela den kapitalinsats som medlemmen var skyldig att betala, dels 90 procent av medlemmens årsavgift. S.k. greenfee-avgifter tillföll också ägaren till anläggningen. Ägaren hade även rätt att disponera golfbanan för företagsgolf och egna tävlingar. Enligt SRN faller en upplåtelse av idrottsanläggning utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML endast i vissa speciella situationer såsom när ett företag för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal.

Förhandsbeskedet får tolkas så att endast långtidsuthyrning och med uteslutande av alla andra av en idrottsanläggning kan omfattas av undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning, medan övriga tillhandahållanden av idrottsanläggningar är skattepliktiga på grund av bestämmelsen i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Denna skattepliktiga upplåtelse kan antingen vara skattefri enligt 3 kap. 11 a § ML eller beläggas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML. Förhandsbeskedet ger även stöd för uppfattningen att en klubb kan anses som ett antal idrottsutövare.

KR i Jönköping har i dom 2004-09-01, mål nr 2651-02, ansett att när en förening hyr ut en golfanläggning till ett bolag som i sin tur upplåter anläggningen till andra för idrottsutövning mot avgift sker detta för stadigvarande användning och att frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kan medges.

Övergångs-ersättningar

RSV har i en skrivelse 1998-10-26, dnr 7547-98/901, informerat om moms på s.k. övergångsersättningar inom idrotten. Skrivelsen behandlar dels försäljning (omsättning) och dels köp (förvärv). Försäljningen av spelarrättigheter bör i normalfallet anses utgöra en inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Verksamheten betraktas därmed inte som yrkesmässig enligt ML och någon moms ska inte redovisas. Köp av spelarrättigheter kan däremot bli föremål för

förvärvsbeskattning enligt 5 kap. 7 § ML. Se vidare avsnitt 8 och avsnitt 11.

KR i Göteborg har i dom 2004-01-14, mål nr 6896-02, ansett att det inte var visat att den utländska föreningen var en sådan utländsk företagare som enligt 4 kap. 5 § ML kunde anses bedriva yrkesmässig verksamhet.

KR i Jönköping har i dom 2004-12-30, mål nr 121–123-03, ansett att det visat att de utländska klubbarna var yrkesmässiga men att förvärven hade en naturlig anknytning till föreningens ändamål och därmed en icke yrkesmässig verksamhet i momshänseende. Föreningen ansågs inte skyldig att betala moms på spelarförvärven. Domen har överklagats.

29 Hästar

29.1 Verksamhet med hästar i Sverige

I Sverige bedrivs verksamhet med hästar i många olika former.

Det kan vara fråga om

- travsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal travbanor i landet,
- galoppsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal galoppbanor i landet,
- ridsport t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.,
- övrig verksamhet med hästar så som hästhållning, uppfödning etc.

Skatteverket har i skrivelse från 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, meddelat hur bland annat tolkning av verksamhet med hästar ska göras utifrån artikel 4 i sjätte direktivet, dvs. utifrån ekonomisk verksamhet. Denna tolkning har avsett både trav- och galoppverksamhet samt övrig verksamhet med hästar.

29.1.1 Regler för att hålla och äga häst i Sverige

Tillstånd

Den 1 januari 2004 bildades djurskyddsmyndigheten. Den ansvarar för den centrala tillsynen av djurskyddet i landet.

Från och med den 1 januari 2005 införs nya regler för hållande av häst. Då kommer det enligt 16 § djurskyddslagen i vissa fall att krävas tillstånd för att hålla häst. Det är hemortskommunen som ska göra bedömningen och besluta om tillstånd. Det sägs bl.a. följande i 16 §. Tillstånd till verksamheten ska den ha som yrkesmässigt eller i större omfattning, håller, föder upp, upplåter eller säljer hästar eller tar emot hästar för förvaring eller utfodring eller använder hästar i ridskoleverksamhet.

Yrkesmässig enligt djurskyddsmyndigheten

Det krävs således alltid tillstånd för den som bedriver yrkesmässig verksamhet med hästar. Djurskyddsmyndigheten har i en sammanställning tagit fram en vägledande definition hur

begreppet ”yrkesmässig” ska bedömas vid ansökan om tillstånd enligt 16 §. Bland annat framgår att såväl fysiska som juridiska personer kan bedriva yrkesmässig verksamhet. För att någon ska anses yrkesmässigt bedriva viss verksamhet förutsätts att verksamheten har en viss omfattning och varaktighet, samt ett objektivt fastställbart vinstsyfte och är av självständig karaktär. Samtliga dessa fyra kriterier måste vara uppfyllda för att något ska kunna betraktas som yrkesmässigt. Verksamheten behöver dock inte vara vederbörandes huvudsysselsättning.

Verksamhet i större omfattning

För att bedöma om en verksamhet är att anses bedriven i större omfattning, har djurskyddsmyndigheten lämnat föreskrifter när en verksamhet med häst ska anses vara av sådan omfattning (3 § DFS 2004:5).

I följande fall krävs tillstånd på grund av att verksamheten är att anses som bedriven i större omfattning:

- den som håller 10 eller fler hästar äldre än 24 månader,
- den som föder upp 4 eller fler hästar per år,
- den som upplåter 4 eller fler hästar per år,
- den som säljer 4 eller fler hästar per år från egen uppfödning,
- den som säljer 4 eller fler hästar per år från annans uppfödning, samt
- den som förvarar eller utfodrar 4 eller fler hästar.

Läs mer på Djurskyddsmyndighetens webbplats, www.djurskyddsmyndigheten.se.

Hästpass

Före 2005 års utgång ska samtliga hästar i Sverige, inklusive lektionshästar på ridskolor, ha hästpass. Passet är en ID-handling. I denna ska anges ägare, härstamning och ras m.m. Passen utfärdas av avelsföreningarna samt trav- och galoppförbunden.

29.2 Trav- och galoppverksamhet

Hästar som ska verka inom trav- respektive galoppverksamhet måste registreras. Varje häst erhåller ett unikt registreringsnummer som läggs in i ett databaserat register hos Svensk Galopp (SG) respektive Svenska Travsportens Centralförbund (STC).

29.2.1 Registrering

Galopphäst

Ansökan om registrering av föl görs hos Galoppförbundet. I samband med registreringsförfarandet ska veterinär signalementsbeskriva fölet samt ta hårprov för att via DNA göra en härstamningskontroll. När samtliga identitetshandlingar samt språngsedel (handling som utfärdas av hingsthållaren) insänts till galoppförbundet utfärdas ett registreringsbevis samt hästpass.

Travhäst

En registreringsansökan erhåller fölets ägare av hingsthållaren när levandefölavgiften är inbetald. Ansökan skickas sedan till travförbundet. I samband med registreringsförfarandet görs en frysmärkning, en s.k. identitetsmärkning av hästen. Frysmärkarna tar samtidigt ett hårprov från hästens svans för att via DNA göra en härstamningskontroll. Därefter sänds registreringsbevis och hästpass ut. Hästpass utfärdas automatiskt i samband med registrering för föl födda fr.o.m. år 2000.

Denna registrering har sin bakgrund bl.a. i att trav- och galoppsportens organisationer, STC och SG, ska främja hästaveln och se till att intresset hålls vid liv och utvecklas. Genom ett riksdagsbeslut våren 1985 lämnade Lantbruksstyrelsen över huvudmannaskapet för trav- och galopphästar till STC respektive SG. Dessa organisationer fick då ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjades.

Information om sportens bestämmelser och regler återfinns på respektive förbunds webbplats, www.galoppsport.se och www.travsport.se.

29.2.2 Verksamheter inom trav- och galopp

Olika verksamhets-inriktningar

Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande inriktningarna är

- den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
- den som mot betalning låter sin – eller uppstallad – hingst betäcka ston (hingsthållning),
- den som är registrerad hästägare inom trav- eller galoppverksamhet, och
- den som tränar hästar för trav- eller galoppverksamhet.

Exempel på intäkter som respektive verksamhet genererar

- intäkter av försäljning av unghästar från uppfödningsverksamheten,
- intäkter från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,
- intäkter i form av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar,
- intäkter i form av premier vid deltagande i travpremielopp.

29.2.3 Ekonomisk verksamhet

Bedömning utifrån sjätte direktivet

För det fall näringsverksamhet inte föreligger enligt IL (och därmed heller inte yrkesmässighet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML) ska bedömning av yrkesmässigheten göras utifrån om näringsliknande former föreligger. Bedömningen av yrkesmässigheten i 4 kap. 1 § 2 p. ML ska göras i ljuset av artikel 4 i sjätte direktivet dvs. utifrån ekonomisk verksamhet, se vidare avsnitt 8.3. Den som anger att han bedriver ekonomisk verksamhet eller har för avsikt att göra detta ska genom objektiva omständigheter kunna styrka uppgiften. Detta framgår av skrivelserna från Skatteverket om mervärdesskatteregistrering 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, hobbyverksamhet 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, samt hästrelaterad verksamhet 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111.

Tävlingshäst

Har en ägare till en registrerad trav- eller galopphäst, som är kommersiellt lämpad för ändamålet (dvs. tävling), satt hästen i träning hos en professionell tränare (A-licens), för att tävla om prispengar, får personen i normalfallet anses bedriva ekonomisk verksamhet. Detta gäller oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i verksamheten. För det fall hästen amatörtränas (B-licens), måste en fullständig bedömning av samtliga omständigheter göras i varje enskilt fall om ekonomisk verksamhet föreligger. Om dock syftet med innehavet är att genom träning, få fram en kommersiellt lämpad häst som kan starta och tävla om prispengar, bedrivs i normalfallet ekonomisk verksamhet.

Avel och uppfödning

Den som varaktigt föder upp hästar till försäljning eller bedriver varaktig avelsverksamhet med godkänd avelshingst får också normalt anses bedriva ekonomisk verksamhet oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Uppfödaren får intäkter

vid försäljning av föl och uppfödarpremier som erhålls när avkommorna tävlar och springer in prispengar. Hingsthållarens intäkter kan bestå av bokningsavgifter, språngavgifter, avgifter vid konstaterad dräktighet och levandefölavgifter. Allt beror på avtalet mellan stoägaren och hingstägaren. Det vanligast förekommande är att stoägaren får betala en bokningsavgift (s.k. förskott på en betäckningstjänst). Därefter betalas en levandefölavgift när fölet är fött.

Uppbyggnad i HB

KR i Göteborg har i en dom 2000-04-20, mål nr 3253-1997, medgett ett HB, som köpt en travhäst, återbetalningsrätt under ett uppbyggnadsskede. Hästens inköpspris var 75 000 kr inkl. moms och hästen sattes omgående i träning under en professionell travtränare. Kostnaden för träningen under det första året uppgick till 66 000 kr exkl. moms. Efter att ha hänvisat till EG-rätten fann kammarrätten att bolaget styrkt att avsikten med förvärvet av hästen var att bedriva travverksamhet eftersom avsikten var att denna verksamhet skulle generera momspliktiga intäkter i form av prispengar. Domen är inte överklagad.

Den som äger en eller flera trav- eller galopphästar, men där häst/arna inte deltagit i någon verksamhet som kan generera intäkter (uppfödning, tävling etc.), kan inte anses bedriva någon ekonomisk verksamhet under förutsättning att avsikten om detta inte kan styrkas. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning. (Jfr s.k. blandfall avsnitt 29.4.1.)

29.2.4 Utlandsägda hästar

Registrering Skatteverket, Stockholm

Utländska företagare (såväl juridiska som fysiska personer) som bedriver yrkesmässig trav- eller galoppverksamhet i Sverige omsätter tjänster inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. De ska därför vara momsregistrerade i Sverige. Denna registrering sker hos Skatteverket, Stockholm. I de fall den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG ska han företrädas av ett ombud enligt 23 kap. 4 § SBL. Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Sådana överenskommelser finns exempelvis med Norge och Åland (se vidare avsnitt 40).

Även för dessa utlandsägda hästar gäller överenskommelsen om central redovisning av utgående moms på prispengar (se vidare avsnitt 29.2.5).

Det förekommer att ston transporteras från andra länder till Sverige för att bli betäckta. En sådan tjänst anses som arbete på vara och omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 6 och 6 b §§ samt 11 § 3 p. ML. Under vissa förutsättningar kan därmed tjänsten anses omsatt utomlands.

29.2.5 Central redovisning av utgående moms på prispengar

Hästägarens utgående moms på intjänade prispengar redovisas centralt av STC och SG. Detta förfaringssätt har tills vidare lämnats utan erinran och gäller under förutsättning att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa in och betala eventuell utgående moms hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående moms på de premier som hästägare inom travsporten erhåller när deras hästar fullföljt premielopp på ett godkänt sätt. Utgående moms vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående moms avseende kostnader för trav- eller galoppverksamheten.

29.3 Trav- och galoppbanor

Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i momshänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i momshänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämställa med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i respektive lopp deltagande hästekipagen, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan. Banspelet utgör ca 20 % av det totala spelet som AB

Trav och Galopp (ATG) redovisar från samtliga trav- och galoppbanor i landet.

Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

Blandad verksamhet

Som nämnts kan en trav- och galoppverksamhet huvudsakligen anses bestå av två olika slags tjänster, dels en tävlingsverksamhet som medför skattskyldighet, dels en spelverksamhet som inte medför skattskyldighet.

Av 8 kap. 13 § ML framgår att vid förvärv får avdrag för ingående moms göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund enligt vad som följer av lagrummet.

Intäkter som inte föranleder skattskyldighet för moms

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppsällskapen i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och STC respektive SG).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och förbunden föranleder inte skattskyldighet för moms.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för moms.

Intäkter som föranleder skattskyldighet till moms

Följande intäkter föranleder skattskyldighet för moms

1. från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
2. ersättningar för entréer, program och parkering,
3. inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
4. sponsorpengar,
5. från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
6. uthyrning av stallbyggnader, samt
7. övrig försäljningsverksamhet.

Entréavgifter

Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Omsättning av entréavgifter är således att anse som skattepliktig och bör i sin helhet anses hänförlig till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift (spelinsats) för detta.

I 3 kap. 11 a § ML och 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML finns vissa speciella bestämmelser för sport och idrott. För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, innebär bestämmelserna att moms ska redovisas med 6 % på entréavgifterna.

Frikort

Förutom betalda entréavgifter ska enligt 2 kap. 5 § ML även värdet av egna uttag ingå i den skattepliktiga omsättningen. Till egna uttag kan räknas nyttjande av frikort och liknande.

En uttagssituation föreligger i princip till den del eventuella besökare inte erlägger entréavgift utan nyttjar frikort eller liknande vilka tillhandahållits vederlagsfritt av travsällskapet. De avgifter som tas ut vid entré till trav- och galopptävlingar täcker enligt uppgift inte kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Detta innebär att utgående moms ska redovisas på ett värde motsvarande det en icke betalande besökare rätteligen skulle betalt om denne erlagt full entréavgift.

Frikort i form av årskort utdelas huvudsakligen till hästägare vid respektive sällskap. En hästägare som nyttjar sitt årskort utan att dennes häst deltar i den aktuella tävlingen bör föranleda uttagsbeskattning för travsällskapet.

Vidare utdelas frikort, förutom till gästande hästägare och tränare som har häst till start, även bl.a. till potentiella sponsorkunder m.fl. av vilka inte krävs någon form av motprestation. Denna senare kategori skulle kunna föranleda en uttagsbeskattning. Å andra sidan kan utgivande av fribiljetter ses som en form av PR- och reklamverksamhet avseende såväl tävlings- som spelverksamhet. För ingående moms avseende sådana utgifter hänförliga till den skattepliktiga tävlingsverksamheten föreligger därmed avdragsrätt. En eventuell uttagsbeskattning skulle då endast avse den del som är hänförlig till den icke skattepliktiga spelverksamheten.

Anmälnings-avgifter m.m.

Anmälnings- eller startavgifter till tävlingar utgör ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 % moms. De insatsbelopp som hästägare erlägger, ofta successivt under en längre tid, och som berättigar till start i speciella lopp – t.ex. årslopp – läggs till den samlade prissumman i dessa lopp. Insatserna utgör därför inte någon avgift för utövande av idrottslig verksamhet. Mot bakgrund härav ska insatserna beläggas med 25 % moms.

Spelverksamhet – ej avdragsrätt

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt

- spelvinster,
- oddsindikator,
- totalisator (inkl. 5 m utanför totoluckorna),
- bevakning av transport avseende spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

Tävlingsverksamhet – avdragsrätt

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt

- tävlingsvinster,
- stallbyggnader,
- bankropp,
- tävlingsbyggnader,
- läktare, värmehall,
- parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingskostnader föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För kostnader hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. Avdragsrätt bör t.ex. föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.

Gemensamma förvärv

Exempel på kostnader som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund

- central administration, ekonomi, bokföring och revision,
- annonsering,
- driftkostnader, el och vatten,
- städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

29.4 Övrig verksamhet med hästar

Ridsport

I begreppet ridsport ingår alla ridsportens grenar, såsom dressyr, hoppning, fälttävlan, voltige, körning, distansritt, gymkhana och reining.

Svenska Ridsportförbundet (motsvarar STC och SG för trav och galopp) är huvudman för ridsporten. Hantering av sportens regler och bestämmelser sköts via förbundet som verkar för att främja ridning, körning och voltige som motion, folksport och tävlingsidrott. Nära tusen klubbar med sammanlagt drygt 210 000 medlemmar är anslutna till förbundet. Mer information kan hämtas från förbundets webbplats, www. ridsport.se.

Annan verksamhet med hästar

I övrig verksamhet med hästar räknas även andra verksamheter som t.ex. turridning, hästuthyrning, inackordering, handel, uppfödning, hingsthållning samt olika former av vård/friskvård där hästar ingår.

29.4.1 Ekonomisk verksamhet

Artikel 4 i sjätte direktivet

Bedömningen av om ekonomisk verksamhet föreligger vid ridsport och annan verksamhet med hästar ska göras utifrån samtliga omständigheter som föreligger i varje enskilt fall. I Skatteverkets skrivelse om hobbyverksamhet 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, har flera olika omständigheter som kan ha betydelse för bedömningen av ekonomisk verksamhet angivits. Vidare har där konstaterats att kravet på de objektiva omständigheterna har ställts relativt högt vid sådan verksamhet som inkomstskattemässigt bedöms utgöra hobby. Det som angivits i den skrivelsen har även betydelse när det gäller bedömningen av hästrelaterad verksamhet. Vidare finns vägledning i skrivelsen rörande hästrelaterad verksamhet 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111.

Tillstånd

En omständighet som kan vara av betydelse är att den som bedriver verksamhet med hästar erhållit sådant tillstånd som avses i 16 § djurskyddslagen. Av punkten 2 i denna paragraf framgår att tillstånd erhåller den som yrkesmässigt eller i större omfattning håller, föder upp, upplåter eller säljer hästar eller tar emot hästar för förvaring eller utfodring eller använder hästar i ridskoleverksamhet. Det bör dock noteras att djurskyddsmyndigheten vid sin bedömning av begreppet yrkesmässig utgår från kriterierna för näringsverksamhet inkomstskattemässigt och inte begreppet ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte direktivet.

Ekonomisk verksamhet

För att en häst ska anses ingå i en ekonomisk verksamhet ska denna häst i sig fortlöpande generera intäkter eller så ska avsikten att den ska göra det kunna styrkas.

Ekonomisk verksamhet föreligger i normalfallet vid kommersiell handel med hästar, tävlingsverksamhet som bedrivs varaktigt och av omfattning som kan jämställas med kommersiell omfattning, varaktig hingsthållning med godkänd avelshingst, varaktig uppfödning av hästar för försäljning, varaktig inackordering av hästar, varaktig ridutbildning och andra aktiviteter där hästen används för att fortlöpande generera intäkter som t.ex. turridning eller uthyrning av hästar.

Ej ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet kan däremot inte anses föreligga när man föder upp hästar för eget bruk, innehar häst/ar för fritidsridning eller enbart tävlar med egna hästar i inte alltför stor omfattning. Denna typ av verksamhet utgör normalt sådan hobbyverksamhet som inte utgör ekonomisk verksamhet.

Blandfall

I blandfallen så bedrivs verksamheten ofta i olika kombinationer mellan eget ägande, handel, inackordering, avel osv. I dessa situationer kommer frågan om bedömning i varje enskilt fall i fokus då ingen situation är den andre lik. Följande två exempel visar hur det kan se ut.

Exempel 1

En person bedriver verksamhet som avser utbildning av häst och ryttare och har inackorderingsstall. En ridhäst köps in för att användas både av ägaren och av annan familjemedlem för fritidsridning. Hästen kommer i detta fall inte att tillhöra den ekonomiska verksamheten eftersom den inte på något sätt bidrar till att fortlöpande vinna intäkter. Det finns inget samband mellan hästen och de momspliktiga transaktionerna. Denna häst ska således ligga utanför den ekonomiska verksamheten som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger därför inte för den ingående momsen vid inköpet av hästen.

Exempel 2

En person bedriver avelsverksamhet, turridning, uthyrning av häst samt har inackorderingsstall. Han äger sex hästar, varav tre hästar används för uthyrning och turridning. En av dessa hästar används dock bara till 50 % i den ekonomiska verksamheten. Avdragsrätt för tillgång som anskaffats för såväl den momspliktiga verksamheten som för privat bruk har bl.a. berörts ibland

annat följande två EG-domar C-97/90, Lennartz, och C-291/92, Armbrecht. Av dessa domar kan slutsatsen dras att den skattskyldige har valmöjlighet mellan att göra avdrag för samtlig ingående moms och sedan uttagsbeskatta det privata nyttjandet eller att inte ta in den del av tillgången som nyttjas privat i verksamheten och därmed ha begränsad avdragsrätt vid inköpet.

Hästuppfödning/ Tävling

KR i Jönköping har i dom 2004-01-27, mål nr 2039-01, ansett att verksamhet med hästar (ej trav- eller galoppverksamhet) som omfattas av ett sto, två föl, en valack samt en hingst inte var näringsverksamhet. Hingsten och valacken skulle tränas för tävlingsändamål för att i framtiden eventuellt generera prispengar. I övrigt skulle avel och hästuthyrning bedrivas. Under de två första verksamhetsåren fanns det inga intäkter redovisade och det skulle inte heller bli någon stor verksamhet under de närmaste tre, fyra åren. Verksamheten bedrevs enbart på fritiden, dvs. inte som en heltids- eller deltidssyssla. Till grund för sitt ställningstagande har domstolen hänvisat till att i praxis har fästs avseende till verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till hästuppfödning och hästsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende av verksamheten. Domstolen kommer fram till att det varken är fråga om näringsverksamhet inkomstskattemässigt eller yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Det är i stället fråga om privat hobbyverksamhet som givits sken av enskild näringsverksamhet för att erhålla finansiering och avdrag för hästuppfödningskostnader.

KR synes i detta ärende inte ha gjort någon bedömning av om det kunde vara fråga om ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet. Skatteverket anser dock att när en verksamhet med hästar bedrivs såsom en fritidssyssla ska kravet på de objektiva omständigheterna ställas mycket högt för att ekonomisk verksamhet ska föreligga. Enligt Skatteverkets bedömning kan inte heller ekonomisk verksamhet anses föreligga enligt sjätte direktivet i det fall som KR bedömt.

Hästuppfödning

KR i Göteborg har i dom 2002-09-02, mål nr 6485-2001, ansett en hästrelaterad verksamhet inte utgöra näringsverksamhet och att avdrag för ingående moms inte skulle medges. Vid registreringstillfället till moms utgjordes verksamheten av ett 6-årigt dräktigt sto och ett stoföl. Under de år som gått sedan dess har de endast fött upp en häst.

Domstolen ansåg att med hänsyn till att de endast fött upp en häst, samt kostnaderna hästhållningen medför gör att det blir svårt att få vinst ens på längre sikt. I stället talar det för att hästinnehavet föranletts av sambons ridintresse.

Domstolen gjorde även en prövning ur EG-rättsligt perspektiv, om rätt till avdrag ändå förelåg för ingående moms och fann att så inte var fallet.

Fälttävlans-verksamhet

KR i Göteborg har i en dom 1996-10-09, mål nr 1007-1995, ansett att ett AB i vilket bedrevs fälttävlansverksamhet med hästar och där sponsorbidrag erhölls bedrev två olika verksamheter av vilka den ena, fälttävlansverksamheten, inte bedömdes som yrkesmässig.

29.4.2 Uttagsbeskattning

Rätt att uttagsbeskatta föreligger enligt 2 kap. 5 § ML när den skattskyldige använder en tillgång för rörelsefrämmande ändamål såsom vid privat nyttjande. Dess motsvarighet finns i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

Vid uttagsbeskattning av tjänst utgörs värdet enligt 7 kap. 3 § 2 b p. ML av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. I artikel 11 A 1 c i sjätte direktivet sägs att beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning av tjänst är den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

Vid uttagsbeskattning, på grund av privat nyttjande av t.ex. ridhäst när denna ingår i den ekonomiska verksamheten, kan olika kostnader bli aktuella att ta med vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Följande kostnader kan beaktas; inköp (avskrivningar), foder, stallhyra, veterinär, hovslagare, strö (t.ex. torv, halm eller spån), utrustning (t.ex. sadel och täcken) samt medicin m.m.

30 Kultur

30.1 Allmänt

Tjänster inom det kulturella området kan vara skattepliktiga med tillämpning av en skattesats på 6 % eller 25 % samt att det finns vissa undantag från skatteplikt.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet får en reducerad skattesats tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga H. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

> ”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, cirkulär och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, sjökort och hydrografiska eller liknande diagram), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.
>
> 7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.
>
> 8. Tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer.”

Enligt artikel 13 A 1 n i sjätte direktivet ska undantas vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga.

Omsättningar inom kulturområdet

I detta avsnitt redogörs för dels vilka omsättningar som fortfarande omfattas av undantag från skatteplikt och dels de omsättningar som numera är skattepliktiga.

De omsättningar som omfattas av skattefrihet är

- konstnärs framförande, avsnitt 30.2.1,
- viss biblioteksverksamhet, avsnitt 30.2.2,

– viss arkivverksamhet, avsnitt 30.2.3,

– museiverksamhet, avsnitt 30.2.4,

– folkbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.5,

– kulturbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.6.

Följande tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet är numera skattepliktiga

– upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter, avsnitt 30.3.2,

– konserter m.m., avsnitt 30.3.3,

– ljud- och bildupptagning, avsnitt 30.3.4,

– film, avsnitt 30.3.5.

Tillträde och förevisning av djurparker hänförs till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till den reducerade skattesatsen 6 %, se avsnitt 30.3.6.

Skattesatsen för omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är 6 %, se avsnitt 30.3.7 och avsnitt 14. Skattesatsen för program och kataloger är också 6 % för verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker, se respektive avsnitt.

Bilaga 14

En översiktlig sammanfattning av momsreglerna och skattesatserna på kulturområdet finns i bilaga 14 till denna handledning.

Konstverk

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan, 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 4.4. Konsthandelns försäljning av konstverk omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34. I det avsnittet finns även ML:s definition av vad som är konstverk vid sådan beskattning eller för frigränsen för skattskyldighet för konstnären. Skattesats vid omsättning av konstverk behandlas i avsnitt 14.2.3.

Förmedling i eget namn

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-12 ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % moms enligt 6 kap. 7 § ML. Förhandsbeskedet har fastställts av RR, RÅ 2003 ref. 39.

Överlåtelse eller upplåtelse av rätt till konstverk behandlas i detta kapitel, avsnitt 30.3.2.

30.2 Undantag inom kulturområdet

30.2.1 Konstnärs framförande

3 kap. 11 § 1 p. ML

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL, omfattas av skattefrihet enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

Sjätte direktivet

I sjätte direktivet finns inte något direkt undantag från skatteplikt för artistframträdanden, dvs. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget (SFS 1994:1501 s. 5793 i den inbundna SFS-serien) erhållit den möjligheten så länge någon av de länder som var medlemsstater inom EU vid Sveriges anslutning har en sådan befrielse.

Utövande konstnär

För skattefrihet räcker det inte med att någon framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Det ställs dessutom krav på att man tolkar eller levandegör verket. Den som framträder ska vara en s.k. utövande konstnär. Exempel på utövande konstnärer är sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och dirigenter. Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.3. Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet. En konstnärs försäljning av konstverk behandlas i avsnitt 34.

Att skattefriheten inte gäller i samtliga led framgår av en RR-dom som refereras nedan.

Produktionsbolag

RR har i en dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9, i förhandsbeskedsärende prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör är en skattefri omsättning. Omständigheterna var följande. Ett bolag skulle producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som är arrangör och tar ut entréavgifter. RR fastställde SRN:s förhandsbesked att fråga är om en enda tjänst, att denna tjänst

inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML och att skattesatsen är 25 %.

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar däremot inte skattefriheten.

Artistframträdanden och produktionsbolag

RSV har i en skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-01/110, gett sin syn på tillämpningsfrågor som aktualiseras med anledning av domen. Av skrivelsen framgår bl.a. RSV:s bedömning av olika avtalssituationer.

1. Produktionsbolag tillhandahåller ett artistframträdande.

”Tillhandahållandet mellan produktionsbolag och arrangör eller annan köpare är att anse som en enda tjänst. Någon uppdelning får inte göras på olika underordnade tjänster. Tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML (produktionsbolaget ägs/drivs inte av artisterna).”

2. Produktionsbolags förmedling i eget namn av ett artistframträdande.

”Ett produktionsbolags förmedling i eget namn av en hel produktion som innehåller artistframträdande beskattas på samma sätt som ett produktionsbolags försäljning av artistframträdande. Även i detta fall är produktionsbolaget motpart till arrangören, och svarar gentemot denne för att framträdandet/produktionen tillhandahålls.”

3. Förmedling i annans namn åt artist eller arrangör.

”Anlitas ett produktionsbolag, eller någon annan, som förmedlare, tillhandahålls en förmedlingstjänst avseende artistframträdande. Förmedlingstjänsten tillhandahålls till den som man har ingått förmedlingsavtal med. Det kan vara artisten/artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 %.” För att fråga ska anses vara om förmedlingstjänst ska vissa förutsättningar vara uppfyllda, bl.a. när det gäller avtalsparter.

4. Orkesterverksamhet.

En av musikerna, orkesterledaren, träffar avtal med arrangören och fakturerar denne för spelningen. Var och en av musikerna fakturerar därefter orkesterledaren för sin andel i ersättningen. ”Såväl orkesterledarens som övriga musikers ersättning bör anses skattefria enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.” Om däremot

orkesterledaren endast verkar som administratör bör han jämställas med produktionsbolag.

5. Samarrangemang.

Vid samarrangemang mellan artister eller produktionsbolag och andra anses verksamheten bedriven i enkelt bolag. ”För enkelt bolag gäller skattemässigt att var och en av delägarna ska redovisa sin andel av intäkter och kostnader, liksom utgående och ingående moms.”

6. Tillträde till konserter och andra föreställningar.

Skattesatsen 6 % gäller för entréavgifterna. ”Det är endast arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för entréintäkterna.”

Bolagsform

Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar inte skattefriheten.

SRN har i ett meddelat förhandsbesked 1993 inte ansett att den omständigheten att en utövande konstnär bedrev sin verksamhet i bolagsform påverkade tjänsternas karaktär i momshänseende. Konstnärens framförande av monologer, visor och tyska romanser ansågs därför vara undantagna omsättningar hos bolaget.

Att bolagsformen inte har betydelse i sammanhanget framgår även av ett annat förhandsbesked. SRN ansåg i förhandsbesked 1995-04-28 att inläsning av speakertexter för reklamfilmsändamål var hänförlig till undantaget för utövande konstnär enligt ML och att omsättningen därför var undantagen från skatteplikt hos textläsarens bolag.

Teatergrupp

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 2002-12-20, dnr 4818-02/120, uttalade RSV följande om teatergrupp med anledning av RÅ 2002 ref. 9: ”Regeringsrättens avgörande får enligt RSV anses innebära att det enbart är den omsättning som görs av den utövande konstnären själv eller av den utövande konstnärens egna bolag som kan omfattas av undantaget. Motsvarande synsätt används även när det är fråga om en grupp av utövande konstnärer exempelvis en teatergrupp. Undantaget blir dock inte tillämpligt när någon tillhandahåller en produktion där enbart anställda eller underleverantörer medverkar.

Undantaget för utövande konstnärer kan således enbart tillämpas i ett led. Undantaget förutsätter att det är den utövande konstnären eller dennes bolag som tillhandahåller

framförandet. Det är endast den ursprungliga omsättningen från den utövande konstnären själv eller från ett av denne ägt eller kontrollerat bolag som kan omfattas av bestämmelsen. Om den utövande konstnären tillhandahåller tjänster till någon som i sin tur producerar föreställningen bör därmed undantaget kunna tillämpas på den utövande konstnärens omsättning till producenten. Däremot blir undantaget inte tillämpligt när producenten, som köpt in tjänster av den utövande konstnären, i sin tur säljer produktionen vidare."

Artistbolag – produktionsbolag

Att skattefriheten även omfattar artistbolag, men däremot inte produktionsbolag, framgår av RR:s dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9, som refererats ovan. Enligt SRN:s motivering, som stöds av RR, gäller följande: "Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver bolaget utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i bolagets produktion. Nämnden finner därför att bolagets omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk."

RSV har i skrivelsen 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterat domen i denna del: "SRN och RR anser således att en förutsättning för att ett bolags omsättning ska omfattas av undantaget är att det är en utövande konstnär som driver bolaget. Artister som "satt sig på bolag", t.ex. en orkester som bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, är således att jämställa med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag. Ofta förekommer dock att ett bolag ägs av endast en eller ett fåtal av orkestermedlemmarna och ibland av andra än de utövande konstnärerna, t.ex. make, barn eller annan. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konstnärerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande ska omfattas av undantaget.

Bolag som tillhandahåller artistframträdande men inte drivs av någon av artisterna, benämns i denna skrivelse produktionsbolag. Tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag omfattas inte av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML."

Erotiska telefonmeddelanden

I ett förhandsbesked 2003-03-17 (överklagat av sökanden) har SRN ansett att undantaget för konstnärs framförande inte är tillämpligt på ett bolags tillhandahållande per telefon av

tidigare inspelad uppläsning av en novell av en utövande konstnär. Detsamma gäller även ”tillhandahållande av avlyssning i realtid av föreställning”. Enligt nämnden kan bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 p. ML endast tillämpas på framförande genom bolag om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget. Så är inte fallet här. Nämnden har ansett att det är fråga om omsättning av telemeddelanden till teleabonnenter mot ersättning. Moms ska tas ut med 25 %.

SRN har i nämnda förhandsbesked bedömt att försäljning av novellhäfte med möjlighet att få novellen uppläst i telefonen ska ses som två tillhandahållanden. För omsättning av häftet gäller 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. ML och för övrig omsättning 25 % moms. RR gjorde, RÅ 2004 not. 64, samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Verkshöjd

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang framgår också av ovan nämnda förhandsbesked 1995-04-28.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-08 ansett att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt.

Om en skådespelare framträder i en TV-intervju utan att det som framförs är ett verk, omfattas inte framträdandet av undantaget från skatteplikt.

Gräns mot annan tjänst

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. En bedömning får då, från fall till fall, ske utifrån huvudsaklighetsprincipen, dvs. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet torde vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Jfr EG-domen C-349/96, Card Protection Plan, som finns refererad i avsnitt 35.3.

Kåseri, visning av bildspel

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30 att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk.

Gräns mot rättighet

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.4. Rättighetsupplåtelser och gränsdragningen mot andra tjänster behandlas i avsnitt 30.3.2.

Om en musiker, som bedriver näringsverksamhet, anlitas för att medverka vid t.ex. en inspelning så är musikern att anse som utövande konstnär vid det tillfället och ersättningen härför medför inte skattskyldighet enligt ML. Eventuell royalty som musikern därefter erhåller på grund av skivförsäljning, reprissändning eller liknande är att anse som en omsättning av en rättighet och medför skattskyldighet.

I RR:s dom, RÅ 2002 ref. 9, som refererats ovan, bedömde RR att produktionsbolagets tillhandahållande till arrangören till viss del kunde anses innefatta en upphovsrättsupplåtelse. Den ansågs emellertid vara en underordnad prestation.

Utövande konstnär eller rättighetsöverlåtelse

I ett förhandsbesked 2003-12-12 (överklagat av Skatteverket) har SRN ansett att ett bolags tillhandahållande av skådespelarmedverkan i filmproduktion är en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet och att moms ska tas ut med 6 %.

Gräns mot föreställning

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter. RSV har i två olika skrivelser 1997-07-05, dnr 4297-97/901, och 1997-12-19, dnr 7944-97/901, bl.a. uttalat att detta endast gäller för arrangörens entréintäkter. För t.ex. en teatergrupp, en grupp artister, som

säljer sin föreställning till en skola och framför den i skolans matsal gäller undantaget – skolan är arrangör. Om skolan däremot köper hela föreställningar (jämförbart med samtliga biljetter) som teatergruppen visar i egna eller hyrda lokaler är det teatergruppen som är arrangör och skattskyldig.

Se även RSV:s skrivelse 2002-12-20, dnr 4818-02/120, med anledning av RÅ 2002 ref. 9. Skrivelsen har refererats ovan vid kantrubriken teatergrupp.

Angående beskattningen av konserter och andra föreställningar, se avsnitt 30.3.3.

Underordnade tjänster

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

I ett förhandsbesked 1999-02-16 har SRN ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkar inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående moms. SRN redovisade följande motivering:

> ”Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden... .”

En eller flera tjänster

I RR-domen, RÅ 2002 ref. 9, som refererats ovan, anförs:

> ”Bolagets prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt – med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket.” RR hänvisar till EG-domstolens

praxis C-349/96, Card Protection Plan, och anför: ”De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna.”

I RSV:s skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterades domen i denna del enligt följande: ”RSV anser att det vid framförande av ett verk för publik i regel är framförandet som sådant som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet så som RR har funnit i sin dom. Endast under särskilda omständigheter, se RÅ 1999 ref. 9 angående en programledares och producents omsättning av programledartjänster och rättigheter till ett verk, kan det förekomma att en uppdelning av beskattningsunderlaget blir tillämplig.”

Orkesterbolag

SRN har i ett förhandsbesked 1995-06-12 ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet.

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. KR i Jönköping har i en dom 1997-09-26, mål nr 4980-1996, ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artistbolagets musikframträdanden inte kan frånkännas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. KR ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören.

Vad som inte berörts i den ovan nämnda KR-domen är användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrts ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt Skatteverkets uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och att därför uttagsbeskattning ska ske.

Det kan dock förekomma att ett bolag endast förmedlar en artist. I sådant fall medför förmedlingsprovisionen skattskyldighet, men däremot inte artistens ersättning.

Syftet saknar betydelse

Syftet med den aktivitet eller produkt som den utövande konstnären medverkar i saknar betydelse för skattefriheten. Detta innebär att undantag från skatteplikt föreligger även i de fall när utövande konstnär medverkar i reklamfilm, reklamjippo, s.k. reklamjinglar, informationsfilm osv. Allt under förutsättning att det som framförs är ett litterärt eller konstnärligt verk, jfr avsnitt 30.3.1.2.

30.2.2 Biblioteksverksamhet

3 kap. 11 § 2 p. ML

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Mer än ringa omfattning

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 p. ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal.

Kommersiell biblioteksverksamhet

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

Program och kataloger

Om biblioteksverksamheten är undantagen från skatteplikt är även omsättning av program och kataloger för den egna verksamheten undantagen från skatteplikt, 3 kap. 18 § ML. För annan biblioteksverksamhet beskattas sådan omsättning med 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 %. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.3 Arkivverksamhet

3 kap. 11 § 3 p. ML

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

I en skrivelse 1999-06-17, dnr 117-99/120, har RSV på förfrågan förtydligat vad som avses med bearbetning av arkivets egna handlingar. I skrivelsen anförde RSV att vad som avses är bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan enligt RSV fråga inte anses vara om sådan skattepliktig bearbetning.

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 %.

30.2.4 Museiverksamhet

3 kap. 11 § 4 p. ML

Från skatteplikt undantas anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Begreppet museum

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematiskt hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

RSV har i en skrivelse 1999-12-13, dnr 12013-99/100, behandlat definitionsfrågan. I skrivelsen hänvisas till den definition som Statens kulturråd tillämpar:

> ”Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution uppfylla vissa kriterier
>
> – ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmedling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag,
>
> – samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd,
>
> – verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal,
>
> – vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn.”

RSV poängterade i ovan nämnda skrivelse att vid en bedömning av huruvida en verksamhet kan anses utgöra museiverksamhet i momshänseende eller inte, bör en samlad bedömning göras av kriterierna.

30.2.4.1 Rättspraxis museiverksamhet

ICOM

I ett förhandsbesked från rättsnämnden 1991 har nämnden använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 för stadgarna för ICOM. Den lyder: ”Ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse – insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld.”

Djurpark

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 45 SRN:s förhandsbesked att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt SRN:s uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Se avsnitt 30.3.6 om djurparker.

Samlarföremål

I ett förhandsbesked 1993-04-15 ansåg SRN att undantaget för museiverksamhet inte var tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. Nämnden fann vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i momshänseende.

Slott

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 75 SRN:s förhandsbesked att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan är ägare till visningsobjekten inte hindrar att den som bedriver verksamheten med visningarna också bedriver museiverksamhet.

Herrgård

KR i Jönköping har i en dom 1997-03-10, mål nr 2446-1995, fastställt LR:s dom att vägra avdrag för ingående moms avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs dels traditionellt jord- och skogs-

bruk, dels naturvård och dels turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. SKM, liksom LR, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML.

Keramiksamling

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet är undantagna från skatteplikt. Sökanden ställer ut en större samling av keramik och tar entréavgift av besökarna. Sökanden har erhållit visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen har utbetalats som engångsbelopp. SRN gjorde följande bedömning. Utställningsverksamheten får, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgått till verksamheten kan inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 % av omsättningen.

Medeltida evenemang

I ett förhandsbesked 1998-06-18 har SRN ansett att ett medeltida evenemang inte kunde betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. SRN ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt SRN fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget, vilket var att bedöma som tillhandahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Grotta

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 154, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-04-10 och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att därför entréavgiften ska beskattas med 25 % moms.

Fotografier m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-26 ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet. SRN ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a.: ”Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML

eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och RÅ 1993 ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten."

Vetenskapspark

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 153, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-12-20 avseende entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehåller ett stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och dylikt inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehåller inga systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som utställs för förevisning för allmänheten. Nämnden fann att tillträde mot ersättning till vetenskapsparken inte kan hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anför vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranleder inte annan bedömning.

Trädgårdskonst

RR har 2001-11-13, RÅ 2001 not. 161, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-04-20 avseende utställning med trädgårdskonst. Sökanden har anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. SRN ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 p. ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 p. ML. Entréavgiften är därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 % moms.

Visning av kommunhus

RR har 2001-11-05, RÅ 2001 ref. 64, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-03-02 avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. RR anförde därvid angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset att de "inte kan anses äga rum "i museiverksamhet", vilket utgör grundförutsättning för regelns tillämplighet" RR anförde vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier har "varken enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastlagts i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan

museal karaktär att visning av detta för allmänheten kan anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar är därför inte undantagna från skatteplikt".

30.2.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 p. ML omfattar museums inträdesavgifter, guideavgifter samt ersättningar för tillhandahållande av vandringsutställningar.

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

Program och kataloger

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML. För museiverksamhet, som inte omfattas av undantaget, beskattas sådan omsättning med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 % moms. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.5 Folkbildningsverksamhet

3 kap. 11 § 5 p. ML

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.

Studiecirklar, kulturaktiviteter

Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar, som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.

Kommersiell utbildning

Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 %.

Underentreprenörer

Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t.ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

30.2.6 Kulturbildningsverksamhet

3 kap. 11 § 6 p. ML

Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande är således undantagen från skatteplikt. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 %. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 30.2.5.

I ett förhandsbesked, som har fastställts av RR 2001-11-13, RÅ 2001 not. 161, har RR ansett att en utställning med trädgårdskonst inte är att anse som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 30.2.4.1.

30.3 Skatteplikt inom kulturområdet

30.3.1 Immateriella rättigheter

Rättigheter vilka skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd.

Upphovsrätten innefattar

- den egentliga upphovsrätten, dvs. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
- fotorätten,
- vissa upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

Angående det industriella skyddet, se avsnitt 30.3.1.7.

De immateriella rättigheterna är nationella, dvs. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har tillskapats konventioner, se vidare avsnitt 30.3.1.5.

30.3.1.1 Upphovsrättens innehåll

1 kap. 1 § URL

Upphovsrätten syftar till att ge skydd för alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger därför upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i princip endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten omfattar

- reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt,
- spridningsrätt,
- framföranderätt,
- visningsrätt.

Reproduktionsrätt

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Härmed avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses här varje föremål vari verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

Spridningsrätt

Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller uthyres till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till mångfaldiganderätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

Framföranderätt

Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större sluten krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 1 kap. 2 § URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

Visningsrätt

Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

Upphovsman

Både den ekonomiska och ideella rätten innehas alltid från början av upphovsmannen, dvs. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas. Den ideella rätten kan således inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överlåts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 1 kap. 7 § 1 st. URL finns en presumtionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (1 kap. 4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (1 kap. 5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

30.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Man brukar säga att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att man i det enskilda fallet kan underlåta att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte upphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislistor, bruksanvisningar, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det sätt varpå man beskriver fakta, dvs. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har inte heller upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte givit dem verkshöjd.

Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.

Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.

Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. Det fordras här mindre än normalt för att skydd ska erhållas.

Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som tillskapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärligt verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, dvs. kortare musikstycken.

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se avsnitt 30.3.2.4 om filmproduktion.

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden – det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

En fartygsmodell, RÅ 1987 not. 186, och en mässhake, RSV/FB Im 1982:8, har ansetts utgöra alster av bildkonst.

Införandet av skatteplikt vid omsättning av konstverk har medfört att det endast är vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har intresse vid mervärdesbeskattningen.

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del därav.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överlåts.

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den

konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan erhålla skydd.

En produkt kan således erhålla upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

30.3.1.3 Översättning och bearbetning

1 kap. 4 § URL

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konstart.

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren/bearbetaren inte får förfoga över översättningen/bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren/bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren/bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, dvs. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

Översättningar

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen därav skyddad och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av

- filmtexter (ej reklam- eller informationsfilm),
- utländska skönlitterära böcker,
- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,

– artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,

– sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,

– tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

Ej skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av

– affärskontrakt,

– reklam- eller informationsbroschyr,

– andra reklam- eller informationsalster,

– frågeformulär,

– filmtext (reklam- eller informationsfilm),

– bruksanvisningar.

Officiella översättningar

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet avgivet yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (1 kap. 9 § 1 st. URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av

– domar och beslut av myndigheter eller domstolar,

– olika författningar t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,

– myndigheters remissyttranden,

– departementspromemorior,

– ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),

– myndigheters förslag och utlåtanden,

– utredningsbetänkanden,

– propositioner,

– protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

Tolk

En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

Bearbetning

En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke. Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 1 kap. 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinnehåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, dvs. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

Språkgranskning

Språkgranskning, dvs. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas.

Tillägg/ komplettering

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

30.3.1.4 Samlingsverk

1 kap. 5 § URL

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, dvs. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

30.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Utländska upphovsmän

Av regeringsformen (2 kap. 22 § 2 st. 8 p. jfr med 2 kap. 19 §) framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare.

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och Världskonventionen. Enligt dessa ska anslutna nationers upphovsmän ges samma skydd i Sverige som de svenska. Detta kallas principen om nationell behandling.

Bernkonventionens och Världskonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

30.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, dvs. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, dvs., inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 1 kap. 9 §, 2 kap. 26, 26 a och 26 b §§ URL.

Upprättad allmän handling

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (1 kap. 9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (2 kap. 26 a § URL).

1 kap. 9 § URL

Enligt 1 kap. 9 § 1 st. URL är författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet avgivna yttranden samt officiella översättningar av sådana texter inte föremål för upphovsrätt. Undantag görs i 9 § 2 st. URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan angående ingiven allmän handling).

2 kap. 26 a § URL Andra allmänna handlingar än de som angivits i 1 kap. 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återges utan upphovsmannens samtycke. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, datorprogram, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst, musikaliska verk, diktverk eller verk av vilka exemplar genom en myndighets försorg tillhandahålls allmänheten i samband med affärsverksamhet.

2 kap. 26 b § URL Enligt 2 kap. 26 b § URL ska allmän handling utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar. Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot URL:s regler.

Upphovsrätten hindrar inte, enligt nämnda lagrum, att ett verk används i rättsvårdens eller den allmänna säkerhetens intresse.

Ingiven handling Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

30.3.1.7 Industriellt rättsskydd

Som framhållits inledningsvis brukar rättigheter, vilka skyddas mot efterbildning eller liknande, kallas immateriella rättigheter och indelas i upphovsrätt, vilket behandlats i det föregående, respektive industriellt rättsskydd. Industriellt rättsskydd innefattar

- patenträtt,
- växtförädlarrätt,
- mönsterrätt,
- firmarätt,
- varumärkesrätt,
- annan känneteckensrätt, t.ex. skydd för egenartade efternamn, titlar på konstnärliga och litterära verk och heraldiska vapen.

Överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter beskattas enligt ML med 25 %.

Patentskyddet är idéskydd för uppfinningar som kan tillgodogöras industriellt. Det krävs, för att kunna erhålla patent, att uppfinningen är ny, har teknisk effekt och tillräcklig uppfinningshöjd. Skyddet uppkommer genom registrering.

Växtförädlarrätten ger skydd åt nya sorter av utsäden, köksväxter, frukt och bär samt prydnadsväxter. Växtförädlarskyddet är uppbyggt med patentskyddet som förebild. Skyddet är ett rent produktskydd och uppkommer genom registrering.

Mönsterrätten består i ett skydd för en bestämd varas form eller utseende (design).

Firma är det namn under vilken en näringsidkare bedriver sin verksamhet. Ensamrätt till firma kan man förvärva genom registrering eller inarbetning.

Ett varumärke är ett kännetecken som används för att särskilja en näringsidkares varor eller tjänster från andras. Även här kan skydd erhållas genom registrering eller inarbetning.

30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML

Skatteplikt infördes fr.o.m. 1997 för upplåtelser och överlåtelser av sådana immateriella rättigheter som dessförinnan varit undantagna från skatteplikt genom 3 kap. 11 § 1 p. ML. Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML. Då den lägre skattesatsen endast gäller för de angivna rättighetsupplåtelserna innebär det att gränsdragningen mot tidigare skattepliktiga rättigheter, t.ex. avseende fotografier och reklamalster eller industriellt rättsskydd, består eftersom dessa fortfarande beskattas med 25 %.

Skattepliktsreglerna är tillämpliga endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelsen av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten för näringsverksamhet.

Royalty

RSV har i en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, behandlat bl.a. frågan om yrkesmässig verksamhet och vilken skattesats som är tillämplig vid utbetalning av royalty. Angående yrkesmässighet se avsnitt 8 och angående skattesatser se avsnitt 14.3.5.

Biblioteks-ersättning

RSV har i en skrivelse 2002-04-23, dnr 104-02/120, ansett att den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, biblioteksersättning, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond och som baseras på biblioteksutlåningen, utgör enligt skrivelsen inte vederlag för en omsättning enligt ML.

Individuell visningsersättning

Individuell visningsrätt (IV) utgår till konstnärer för den offentliga visningen av konstverk som ägs av stat, landsting och kommun. IV är en kompensationsordning som fördelas via BUS (Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige) och som ges i form av ett årligt statligt budgetanslag. Bestämmelser om IV finns i förordning om individuell visningsersättning (SFS 1996:1605). Av förordningen framgår att ersättning får betalas till bild- och formkonstnärer för att deras verk i offentliga institutioners ägo visas för allmänheten eller används på något annat allmännyttigt sätt. Vidare anges att ersättningen syftar till att ge yrkesverksamma konstnärer ekonomisk och arbetsmässig trygghet. Av 2 kap. 20 § URL framgår att upphovsrätten är inskränkt på det sättet att ett konstverk får visas offentligt när konstnären överlåtit konstverket. Bestämmelserna medför att den offentligt ägda konsten får visas offentligt oavsett om konstnären erhåller IV eller inte. På samma sätt som biblioteksersättning kan inte heller IV anses som ett vederlag för omsättning enligt ML. IV ska därför inte mervärdebeskattas hos mottagaren.

Övergångs-bestämmelser

De nya reglerna ska tillämpas i fråga om omsättningar för vilka skattskyldighet inträder den 1 januari 1997 eller senare. Detta innebär att ersättning för upplåtelse av upphovsrättigheter som avser tiden efter den 1 januari 1997 omfattas av skattskyldigheten, oavsett om avtal om upplåtelse slutits före denna tidpunkt. Det innebär även att ersättning som erhålls efter lagändringen, men avser en upplåtelse under tiden dessförinnan, omfattas av de äldre bestämmelserna, dvs. skattefrihet föreligger. I förekommande fall ska en uppdelning av ersättningen göras. I samband med skatteplikten infördes övergångsregler, som innebär att förskottsbetalningar avseende tillhandahållanden från och med lagändringen beskattas om betalning skett fr.o.m. den 1 oktober 1996. Se avsnitt 4.5.3.

Överlåtelse/upplåtelserekvisit

Överlåtelsen eller upplåtelsen av upphovsrättigheterna innefattar tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att skattesatsen 6 % ska vara tillämplig, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

1. Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.

2. Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.

3. Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Det är således endast för överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende ett upphovsrättsligt skyddat verk som skattesatsen 6 % är tillämplig. Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas däremot inte av skattesatsen 6 % även om verket i sig är skyddat enligt URL.

Huvudsaklighets-princip

När en vara och en rättighet överlåts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90:111 s. 194 ff).

En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Man bortser således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överlåts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighets-överlåtelse.

Detta synsätt överensstämmer med RR:s betraktelsesätt i RÅ 1986 ref. 178, där man ansåg en filmkopia endast vara bärare av visningsrätten till filmen. Se även förhandsbesked avseende karta avsnitt 30.3.2.5.

Samtliga led

Samtliga led där rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk överlåts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovsmannen omfattas av skattesatsen 6 %.

Verk enligt 1 kap. 1, 4 eller 5 §§ URL

En av förutsättningarna för den lägre skattesatsen är att det berörda verket är upphovsrättsligt skyddat enligt 1 kap. 1 §§ (originalverk), 1 kap. 4 § (andrahandsverk) eller 1 kap. 5 §§ (samlingsverk) URL. För överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, gäller normalskattesatsen 25 %.

Droit de suite

Upphovsmannen till ett konstverk har rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. droit de suite. Bestämmelserna härom finns i 2 a kap. 26 j § URL. Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 12.2.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 30.3.1 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en kortfattad redogörelse.

30.3.2.1 Litterära verk

Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. En överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende dessa omfattas av den lägre skattesatsen. Författararvodet från förlaget ska därför beläggas med 6 % moms i näringsverksamhet.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 %.

Kartor

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 %, jfr avsnitt 14. För kopiering av kartor gäller däremot skattesatsen 25 %.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-02-04, fastställt av RR i dom 1999-05-04, RÅ 1999 not. 105, prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. SRN ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 %.

Datorprogram

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till program

omfattas emellertid inte av bestämmelserna om den lägre skattesatsen.

Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 % är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 %. I prop. 1989/90:111 s. 194 har föredragande statsråd, i fråga om skattefriheten för översättningar enligt dåvarande regler i GML, hänvisat till vad lagrådet anfört (se prop. s. 308 f). Lagrådet hade bl.a. anfört:

> ”De översättningar av allehanda texter som behövs i näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör enligt lagrådets mening omfattas av skatteplikten.”

När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdesbeskattningen följa samma regler som originalverken.

Bearbetningar

En bearbetning innebär antingen att verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan. För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 % vid överlåtelse eller upplåtelse.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 % gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

Domännamn

RSV har i en skrivelse 2000-03-03, dnr 2327-00/120, ansett att köp av domännamn är ett tillhandahållande av en överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet. Frågan gällde köp av domännamn från utlandet. Enligt skrivelsen ska beskattningsland bestämmas utifrån 5 kap. 7 § ML.

30.3.2.2 Konstnärliga verk

Konstnärliga verk indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Musikaliska verk

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 %, såvida verket inte är ett reklamalster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklamalster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

Musik on-line

RSV har i en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, behandlat frågeställningar angående försäljning av musik on-line. Frågan gäller beskattningskonsekvenserna för ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets hemsida. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets hemsida gör kunderna beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik. Enligt frågeställaren bör fråga vara om en upphovsrättslig upplåtelse som ska beskattas med 6 % moms. RSV gjorde följande bedömning: ”Enligt RSV:s mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Vidare menar RSV att man måste se på vad som egentligen överlåts till kunden.

I förevarande fall anges att kunden inte får nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Dock kan anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. RSV menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 2 kap. 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt RSV:s mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt.”

RSV ansåg vidare att omsättningen inte heller kan anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärs framförande av konstnärligt verk.

Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 % är således tillämplig vid omsättningen inom landet. Jfr avsnitt 11.3.5 angående omsättningsland vid tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 % är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av sceniska verk.

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 %. Reklam- och informationsfilm beskattas dock med 25 %.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överlåts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier. I sådant fall är skattesatsen 6 % inte tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Skatteplikten för olika yrkeskategorier i en filmproduktion behandlas i avsnitt 30.3.2.4.

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av 6 %-regeln. Då ska således själva upphovsrätten överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag.

Framställning av bokomslag har i ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1984:4) ansetts som ett skattepliktigt tillhandahållande enligt dåvarande bestämmelser i GML. Bokomslaget levererades till kunden som reproduktionsoriginal för tryckning

(färdig offsetfilm). Rättsnämnden ansåg att, då framställningen inte enbart innefattade den konstnärliga utformningen av bokomslagen utan samtidigt även de slutliga reproduktionsoriginalen av dessa för tryckning, var tillhandahållandet att betrakta som en skattepliktig varuförsäljning och inte en rättighetsupplåtelse.

Bildkonstverk enligt URL torde inrymmas i begreppet konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägs av sökandebolaget säljs av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen är därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Moms ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avses i ansökningen. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 2000-04-13, RÅ 2000 not. 65.

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV ansåg att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

För omsättning av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas. Reglerna om sådan beskattning, liksom definitionen av konstverk enligt ML, behandlas i avsnitt 34.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett konstverk enligt ML. Det bör i stället, sitt konstnärliga värde till trots, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid

försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 %, medan i andra fallet transaktionen beskattas efter skattesatsen 25 %.

30.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m.

Skattesatsen 6 % för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men omfattar inte fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 % vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 %. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enstaka fotografier för publicering i tidskrift, framställning av vykort eller kalendrar, men även film där fråga inte är om del i det konstnärliga skapandet av ett filmverk. KR i Stockholm har i domar 2004-11-15, mål nr 2293-03 och 3932–3933-03, ansett att visst program besitter erforderlig verkshöjd och därmed utgör filmverk och att fotografen genom sin medverkan anses som en av upphovsmännen till verket. KR ansåg att innebörden av medverkan innebär att upphovsmännen överlåter sin del av upphovsrätten till programmen (tillämplig skattesats 6 %). Jämför även KR i Stockholms domar 2004-11-15, mål nr 744-03, 863-03, 866-03 och 928–929-03 m.fl., där KR fann att det var ett rent tillhandahållande av tjänster som avsåg icke upphovsrättskapande filminspelning. Domarna har överklagats.

Reklamalster

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, dvs. en reklamfilm.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § 2 st. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma

eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet eller tjänst.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

System eller program för ADB

Skattesatsen 6 % gäller inte överlåtelser eller upplåtelser av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Informationsfilm

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex. samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV:s Anslagstavlan, eller information om ett företags verksamhet.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Som informationsfilm får således anses t.ex. Boverkets information om bostadsbidrag, men däremot inte TV-Aktuellts normala inslag. Som informationsfilm anses därmed inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att man i film presenterar fakta innebär inte att man åstadkommer informationsfilm.

30.3.2.4 Film- och TV-produktion

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd.

Andra medverkande yrkeskategorier agerar som utövande konstnärer.

Vissa av de som medverkar i produktionen av en film tillhandahåller tjänster i verksamheten som medför skattskyldighet. Dessa tillhandahållanden kan vara hänförliga till olika skattesatser. Andra utför tjänster i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Detta medför gränsdragningsproblem.

Nedan följer ett försök att i grova drag dela upp olika yrkeskategoriers tillhandahållanden. Det bör dock understrykas att denna uppdelning inte kan tillämpas generellt utan bedömning måste i princip göras i det enskilda fallet.

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen 6 % tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

Omsättning av vissa tjänster, såsom mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning, avser framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film, är inte undantaget från skatteplikt. Skattesatsen här är 25 %. Se avsnitt 30.3.5.

Skådespelares, dubbares (i betydelsen talar in röster) och musikers medverkan får normalt anses falla in under begreppet utövande konstnärer och är därmed undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML. Undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnärer gäller därför även reklam- eller informationsfilm. Se förhandsbesked angående speakertext, avsnitt 30.2.1.

Tekniker, attributörer m.fl.

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicienter, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminköser, skräddare, skomakare, stylister, arkitekter, och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 % är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm.

Intervjuinspelning

I ett förhandsbesked 1997-06-19 har SRN ansett att filminspelning av intervjuer inte är att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 %. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget.

Programledar- och producent-tjänster

RR har i dom 1999-04-06, RÅ 1999 ref. 9, ändrat SRN:s förhandsbesked 1998-01-14 angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. SRN ansåg att tillhandahållande av programledare och producent är en sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med skattesatsen 6 %. RR ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avser överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt ska tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avser producent- och programledartjänster för vilka skatt ska tas ut med 25 %. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionell och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program. RSV hade i överklagandet anfört att två separata tillhandahållanden bör anses föreligga för vilka skattesatsen är dels 25 %, dels 6 %. Se även KR i Stockholms domar 2004-11-15, mål nr 735-03, 737-03, 743-03 m.fl. där uppdelning i enlighet med RÅ 1999 ref. 9 gjordes. Domarna har överklagats.

Kommentators-tjänster

I en skrivelse 1999-12-13, dnr 12012-99/100, har RSV behandlat kommentatorstjänster och frågeställningen kring om dessa tjänster kan anses utgöra ett verk som faller in under URL:s skydd. RSV åberopar där förhandsbeskedet om programledartjänster, RÅ 1999 ref. 9, som refererats ovan, och gör följande bedömning: ”RSV menar att en särskild bedömning i det enskilda fallet måste ske huruvida tjänsten kan anses utgöra ett skyddat verk (självständigt skapande insats) eller om det kan anses motsvara ett enklare nyhetsmeddelande. I de fall tjänsten anses utgöra skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls t.ex. administrations- eller informationstjänster. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund.”

KR i Stockholm har i en dom 2000-03-16, mål nr 1146-1999, avseende tillhandahållande av kommentatorstjänster före den 1 januari 1997 ansett att de aktuella kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd. Enligt då gällande regler skulle de därför undantas från skatteplikt.

KR i Stockholm har i dom 2004-11-15, mål nr 739–40-03, mot bakgrund av RÅ 1999 ref. 9 ansett att tyngdpunkten i avtalet bestod av programledar- och kommentatorstjänster för vilken skattesatsen är 25 %. Domen har överklagats.

TV-produktion

RSV har i en skrivelse 1999-12-15, dnr 10405-98/901, till ett TV-bolag behandlat frågeställningar kring tillämplig skattesats avseende produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag. RSV hänvisade bl.a. till förhandsbeskedet angående programledartjänster, RÅ 1999 ref. 9, som refererats ovan, och anför bl.a. följande: ”I enlighet med ovanstående RR-dom menar RSV att beträffande produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag där överlåtelse sker av skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund … .” I ett förtydligande till denna skrivelse har RSV 2001-11-06, dnr 10099-01/120, uttalat: ”RSV gör den bedömningen att om uppdragstagaren för produktionen svarar för denna fram till färdigt TV-program bör det vara fråga om en rättighetsupplåtelse och därmed en skattesats om 6 %. Att uppdragstagaren upphandlat tjänster från annan för att kunna producera filmen bör inte ha någon betydelse. Även om det också är så att produktionstjänsterna är nödvändiga för framställningen och sändningen av verket, dvs. TV-programmen, får produktionstjänsterna ses som ett underordnat led i tillhandahållandet av rättigheterna.” RSV framhöll vidare att innehållet i avtalet är avgörande, dvs. vad uppdragsgivaren beställt och betalar för och om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. RSV uttalade vidare: ”Avgörande är således om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. Vidare måste bedömas om avtalet innefattar flera tillhandahållanden som inte kan anses vara underordnade någon huvudtjänst. Om så är fallet ska samtliga dessa tillhandahållanden bedömas om de avser någon rättighetsupplåtelse eller inte och utifrån detta ska skattesats avgöras.”

Program-produktion

KR i Stockholm har i en dom 2001-09-28, mål nr 5052-2000, prövat om ersättning för programproduktion för TV är att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. KR gjorde samma bedömning som LR. LR jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden är olik den som rådde i rättsfallet: ”Programledarens prestation gick där ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer.” I förevarande mål ansåg rätten att bolaget haft ”ansvar för hela programproduktionen. Programmen utgör i sig verk vilka överlåts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem”. LR ansåg att vad bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgörs av upphovsrätt.

Programpresentationer för TV

KR i Stockholm har i en dom 2001-12-19, mål nr 2979-2000, ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gäller tid före den 1 januari 1997. Domen avser visserligen gammal lagstiftning men har aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 % moms. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat in på- och avpresentationer till TV-program och levererat dem sändningsklara till TV-bolaget på s.k. betakassetter. Avtalet omfattade hela arbetet fram till sändningsfärdig produkt och specificerade ett flertal ingående tjänster. KR anför bl.a. följande: ”Programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är i stället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt andligt skapande i förevarande fall anses vara marginellt. Framförandet av informationen kan inte anses innefatta något egentligt nyskapande och risken för att två av varandra oberoende personer skulle komma att framföra informationen på ett väsentligen identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda kan de aktuella framförandena inte anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning.”

Se även KR i Stockholms dom 2004-11-15 mål nr 411-03 och 413-03. Domen har överklagats.

30.3.3 Konserter m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar är skattepliktigt. För tillhandahållande av biografföreställningar infördes skatteplikt redan fr.o.m. den 1 juli 1996, medan skatteplikt för tillhandahållande av övriga föreställningar infördes fr.o.m. den 1 januari 1997.

Skatteplikten är generell och omfattar således både omsättning i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, dvs. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 %, 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML. Skattesatsen gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar, jfr 1996/97:SkU6 s. 23.

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 1997-07-05, dnr 4297-97/901, har RSV uttalat följande angående tillämpningsområdet:

> ”Den nya bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML gäller uttryckligen för tillträde till bl.a. teaterföreställning. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. s. 56. Den nya beskattningsregeln gäller således endast för en teaterarrangörs entréintäkter.”

Se även avsnitt 30.2.1 angående gränsdragning mot undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML, en konstnärs framföranden av litterärt eller konstnärligt verk.

Då endast tillträde till föreställningar som tidigare var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 p. ML omfattas av den lägre skattesatsen gäller samma gränsdragning som tidigare mot t.ex. danstillställningar och restaurangunderhållning. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks detta genom ett uttalande om att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biografföreställning osv. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses enligt prop. 1989/90:111 s. 195 t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar.

Den lägre skattesatsen gäller tillträde till konserter men inte restaurangunderhållning. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurang-underhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

Program och kataloger

Skattesatsen 6 % gäller vid omsättning av program och kataloger för konserter och övriga föreställningar för vilka den reducerade skattesatsen gäller, 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.3.3.1 Rättspraxis konserter m.m.

Nöjesområde

SRN har i förhandsbesked från 1992 ansett att entréavgift till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del är ersättning för konsert när avgiften, förutom att den ger tillträde till konsert, även ger tillträde till andra aktiviteter, t.ex. dans till dansorkestrar, diskotekdans, servering, karusell m.m.

Musikrestaurang

I ett annat förhandsbesked från 1992 ansåg SRN att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musik-restaurang var ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav följande om verksamheten: Gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. SRN ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verk-samheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter man tagit fasta på vid bedömningen. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

Park

I ett förhandsbesked 1995-05-12 ansåg SRN angående en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförliga föreställningar enligt ML. Nämnden fann därvid att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen.

Musikgala

RR har i en dom 2003-03-10, RÅ 2003 ref. 24, ändrat SRN:s förhandsbesked 2001-06-01. SRN ansåg att entréavgift till musikgala ska beskattas med 25 % moms medan RR har ansett att det är fråga om en konsertföreställning som ska beskattas med 6 % moms. Enligt RR:s mening ”står det klart att det i första hand varit de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjort tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan”. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikinslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar.

Festival

KR i Sundsvall ansåg i en dom 1996-03-20, mål nr 5401-1994 (prövningstillstånd i RR har ej beviljats) att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg KR att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet. Rättspraxis avseende undantagets omfattning är fortfarande aktuell eftersom tjänsterna numera omfattas av den reducerade skattesatsen 6 %.

RSV har i en skrivelse 1998-01-30, dnr 743-98/212, uttalat sin syn på beskattningen av entréavgifter till festivaler. Där sägs när avgiften avser enbart konsert: ”Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband

med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. RSV anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och dylikt), vilket skall beskattas efter 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. ML". I skrivelsen sägs vidare: "När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna." Beträffande avdragsrätten uttalade RSV: "När uppdelningsprincipen skall tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena." RSV påpekade dock att det alltid är den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

Magiker

KR i Stockholm har i en dom 2001-10-30, mål nr 1214-2000, ansett att den aktuella trolleriföreställningen är en sådan jämförlig föreställning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 11 § 4 p. ML och därför undantagen från skatteplikt i lydelsen intill den 1 november 1995. Tillträde till sådana föreställningar beskattas numera med reducerad skattesats, 6 % enligt 7 kap. 1 § 5 p. ML, varför praxis rörande gränsdragningar fortfarande är aktuell.

Serveringsföretag

Om ett serveringsföretag mot en särskilt debiterad avgift arrangerar t.ex. en konsert ska avgiften beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar.

30.3.3.2 Avdragsbegränsning

8 kap. 13 a § ML

Genom en särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har det införts en avdragsbegränsning. Av lagrummet framgår att i de fall den ingående momsen avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst eller bidrag som är direkt kopplat till priset, 7 kap. 3 a § 1 st. ML. Vad som nyss sagts gäller inte om annat följer av 8 kap. 14 § ML.

Avdragsbegränsningen gäller de föreställningar som beskattas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML och inte tillträde till och förevisning av djurparker, som beskattas enligt 7 p. samma lagrum. ML:s bestämmelser om djurparksmomsen behandlas i avsnitt 30.3.6.

Avdrag för ingående moms får således inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Den nu införda begränsningen innebär att även mottagna bidrag inräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag (se prop. 1996/97:10 s. 35).

Avdragsbegränsningen ska träffa verksamhet som omsätter sådana föreställningar som enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML ska beskattas med skattesatsen 6 %. Om företaget även bedriver annan verksamhet ska för den verksamheten de allmänna reglerna om avdragsrätt i ML tillämpas.

Bidrag från det allmänna

Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten eller kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart ska avdragsrätten begränsas även med hänsyn till detta, t.ex. subventionerad hyra, ränte- och/eller amorteringsfria lån.

Avdragsrätten ska inte reduceras i de fall det allmänna köper varor och tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till teaterföreställningar för skolans elever, (jfr prop. 1996/ 97:10 s. 56). Detsamma gäller sådana bidrag som är direkt kopplade till priset och ska ingå i beskattningsunderlaget, 7 kap. 3 a § ML.

Stöd från det allmänna

I tre förhandsbesked har SRN 2003-06-19 prövat frågan om olika former av ekonomiskt tillskott från det allmänna begränsar avdragsrätten för moms.

I det första förhandsbeskedet gällde frågan om de tillskott en kommun m.fl. lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning. I förhandsbeskedet har SRN uttalat att vad sökande bolaget (ägt av kommunen X) erhåller från kommunen X – i form av tillskott (aktieägartillskott) eller

i övrigt i form av soliditetstillskott från andra kommuner, landsting och staten – utgör sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående moms begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

I det andra förhandsbeskedet gällde frågan om det tillskott en region eller ett kommunalt koncernbolag lämnar till viss bedriven kulturell verksamhet medför avdragsbegränsning. Verksamheten består av uppsättningar av musikaler, operor, baletter och andra verk i sökandebolagets lokaler. I förhandsbeskedet uttalar SRN att vad sökandebolaget (ägt av regionen Y) erhåller från Regionen, alternativt från ett i kommunen Z tillskapat moderbolag, är att betrakta som sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående moms begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

I det tredje förhandsbeskedet gällde frågan om olika former av tillskott som bolag i en kommunal kulturkoncernstruktur lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning. I förhandsbeskedet har SRN uttalat att oavsett vilket de med frågorna i ansökningen avsedda förfarandena som tillämpas i kommunen X är vad sökandebolaget erhåller att betrakta som sådant bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående moms ska begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML.

Andra bidrag

Såsom nämnts ovan ska avdragsbegränsning ske endast vid bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsrätten påverkas därför inte av s.k. sponsorbidrag från näringslivet. Inte heller stöd i form av sedvanliga arbetsmarknadsåtgärder påverkar avdragsrätten.

Avdragsrättens omfattning

Avdragsrätten för ingående moms motsvarar summan av erhållna skattepliktiga intäkter i verksamheten i relation till den totala omsättningen inklusive bidrag från det allmänna. Det anges särskilt att reglerna om obegränsad avdragsrätt i vissa fall, de s.k. 95 %-fallen, i 8 kap. 14 § ML ska tillämpas. Som exempel kan nämnas att en teater köper ett inventarium till caféet som till mer än 95 % är hänförligt till en verksamhetsgren som inte ska omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML. Ett annat exempel på tillämpningen är när den ingående momsen för ett förvärv är högst 1 000 kr och den bidragsfinansierade delen av verksamheten understiger 5 % av den totala omsättningen.

Den faktiska andelen avdragsgill ingående moms kommer inte att vara känd under löpande år. Först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

Blandad verksamhet

Exempel

En stiftelse äger en fastighet som används i flera verksamhetsgrenar. Dels bedrivs momsfri korttidsuthyrning, dels arrangerar man konserter vars inträde beskattas enligt skattesatsen 6 % och dels har man bl.a. reklamintäkter som beskattas med skattesatsen 25 %.

I verksamheten har erhållits ett generellt årligt bidrag från kommunen med 2 miljoner kr. Eftersom endast den del av bidraget som belöper på den lågbeskattade konsertverksamheten ska påverka avdragsrätten ska en fördelning göras.

Reklamintäkter och egna arrangemang 25 %	150 000 kr
Biljettintäkter i konsertverksamheten 6 %	350 000 kr
Momsfri omsättning	2 000 000 kr
Bidrag från kommunen	2 000 000 kr

Ingående moms direkt hänförlig till konsertverksamheten, 60 000 kr.

Ingående moms, gemensam, avseende alla verksamhetsgrenar, 1 000 000 kr.

Av den totala omsättningen är biljettintäkterna i konsertverksamheten 14 % (350 000/2 500 000).

14 % av kommunala bidragen är 280 000 kr. Detta är den del av bidraget som avser konsertverksamheten.

14 % av den gemensamma ingående momsen 1 000 000 kr eller 140 000 kr hänför sig till konsertverksamheten.

Total ingående moms hänförlig till konsertverksamheten är alltså 200 000 kr (60 000 + 140 000). Det är detta ingående momsbelopp som ska träffas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML.

Avdragsgill del för konsertverksamhetens ingående moms utgör ca 55,55 % (350 000/[350 000 + 280 000]).

Totalt får alltså 111 100 kr av den ingående moms som är hänförlig till den lågbeskattade konsertverksamheten dras (55,55 % av 200 000).

Härutöver får givetvis avdrag ske för den ingående moms som är hänförbar till de fullbeskattade verksamhetsgrenarna utan begränsning enligt 8 kap. 13 a § ML.

Jämknings-reglerna

Med hänsyn till avdragsbegränsningens konstruktion och syfte är jämkningsreglerna i 8 a kap. ML inte tillämpliga. Avdragsbegränsningen utgör en specialreglering i ML. Enligt prop. 1996/97:10 s. 35 har den generella skatteplikten kombinerats med en begränsning av avdragsrätten. Ett alternativ hade varit att i stället bidragsreglerna kunde komma att justeras för att inte uppnå en snedvriden konkurrens. Det innebär att förändringar i relationen mellan intäkts- och bidragsfinansierad del i verksamheten inte ska medföra någon jämkning av skatten. En sådan tolkning innebär även att bidragen blir likvärdiga.

Angående jämkningsreglerna, se avsnitt 23.

30.3.4 Ljud- och bildupptagning

7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt, se avsnitt 30.2.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av en sådant framförandet omfattas däremot inte av skattefriheten. Det innebär att royalty och andra ersättningar från grammofonbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning, t.ex. en grammofonskiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande, s.k. STIM-pengar. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML.

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line har RSV ansett att skattesatsen 6 % inte gäller för sådan omsättning. Skrivelsen refereras i avsnitt 30.3.2.2.

30.3.5 Film

Framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film är skattepliktigt fr.o.m. den 1 januari

1997. Tidigare undantogs sådana tjänster avseende kinematografisk film som avsåg annat än reklam eller information. Numera är således tjänsterna skattepliktiga oavsett vilken typ av film det gäller. Skattesatsen är 25 %.

30.3.6 Djurparker

7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML

Skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker är 6 %.

Enligt sjätte direktivet, artikel 12.3 a tredje stycket och punkten 7 i bilaga H, får en reducerad skattesats tillämpas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. I direktivet hänförs djurparkstillträde till gruppen konserter och andra föreställningar. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra djurparker till denna kategori utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap. Man har heller inte infört någon avdragsbegränsning enligt 8 kap. 13 a § ML på grund av bidragsfinansiering av djurparker.

Begreppet djurpark

I författningskommentaren, prop. 2000/2001:23 s. 20, uttalas vad som ska avses med djurpark i detta sammanhang:

> ”Med begreppet djurpark avses i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vi bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands.”

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens Jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådana godkännande räcker emellertid inte för att hänföra anläggningen till djurpark i ML:s mening. I författningskommentaren hänvisas även till den definition av djurpark som ges i rådets direktiv 1999/22/EG vid bedömningen. Enligt direktivet avses permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter. Härutöver uppställs i direktivet krav på anläggningens drift, deltagande i forskning m.m. Sverige har ännu inte vidtagit någon lagstiftningsåtgärd med anledning av detta direktiv.

Ytterligare vägledning vid bedömningen kan sökas i djurparksföreningars etiska regler. I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler bl.a. anger att djurparken ska ingå i internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning ska bedrivas, att utrotningshotade arter ska hållas och att zoolog och veterinär ska vara knutna till parken.

Det poängteras emellertid i författningskommentaren att det inte ska ställas krav på medlemskap i en djurparksförening eller att anläggningen ska uppfylla alla regler som uppställs av föreningarna. Någon krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizon på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser eller dylikt. Inte heller ska den lägre skattesatsen gälla när djur uppvisas i anslutning till bondgårdar eller i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster.

Fristående anläggningar

Fristående anläggningar såsom delfinarier, akvarier, terrarier och tropikhus benämns normalt inte djurpark. För dessa får bedömningen om de kan hänföras till den kategori som beskattas med den lägre skattesatsen avse om de uppfyller djurskyddskraven och djurparksföreningarnas krav. Sådana anläggningar som sammantaget har den inriktningen som krävs av djurparker kan således, trots att de inte benämns djurpark i vanligt språkbruk, omfattas av djurparksbegreppet i ML.

Omfattning

Den lägre skattesatsen gäller enbart tillträde till och förevisning av djurparken. Om separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier, terrarier osv. i en djurpark ska även för sådana avgifter gälla den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls inom djurparken beskattas enligt allmänna regler. Det innebär att exempelvis servering, ponnyridning eller tivoliattraktioner mot särskild avgift beskattas enligt för omsättningen gällande skattesats.

Omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker beskattas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Guidning

Även förevisning av djurparken omfattas av den lägre skattesatsen. En sådan förevisning kan ske genom personlig guide eller en rundtur med buss med information om djurarterna och djurparksverksamheten. Även om information sker genom ett inspelat band ska den lägre skattesatsen gälla.

Gemensam avgift

Om entréavgiften innefattar tillträde till såväl djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående momsen. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som

skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående momsen. Utgående och ingående moms ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 12.4 respektive 15.4.

30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML

Skatten på böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. är 6 %. Enligt prop. 2001/2002:45 är syftet med den reducerade skattesatsen att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Man vill härigenom stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt öka tillgången till och intresset för litteratur.

Utöver traditionella böcker och tidskrifter gäller den reducerade skatten även för kassetter och andra tekniska medier som i tal återger innehållet i en bok eller tidskrift. Skattesatsen gäller även för andra varor som genom teckenspråk, punktskrift eller på liknande sätt gör skrift tillgänglig för läshandikappade.

Skattesatsen är 6 % på program och kataloger i verksamheter som redan nu omfattas av den lägre momsen. Det gäller konserter och andra föreställningar, biblioteks-, musei-, djurparks- samt idrottsverksamhet. Reglerna för sådana program och kataloger redogörs för vid respektive verksamhets avsnitt.

Bestämmelserna om den reducerade skatten för böcker m.m. behandlas i avsnitt 14.

31 Massmedieområdet

31.1 Periodiska publikationer

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

Andra periodiska publikationer

Andra periodiska publikationer än de som beskrivs i detta avsnitt omfattas inte av undantaget. Omsättning av t.ex. dagspress och veckopress är därmed skattepliktig. Det bör dock noteras att vid import gäller reglerna för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § 1 st. ML och avsnitt 6.18. Beträffande regler för import när det gäller varor av lägre värde, postorderförsäljning och utländska periodiska publikationer se 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och 2 kap. 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Två kategorier

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier

- medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),
- organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare under avsnitten 31.1.1 och 31.1.2 nedan.

Begreppet periodisk publikation

Med periodisk publikation förstås enligt 3 kap. 16 § ML en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

Framställningsteknik

En publikation bör, för att vara skattefri, framställas genom tryck. Med tryck förstås inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. Tekniken vid framställning av en pappersupplaga är således av underordnad betydelse.

Undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är enligt 3 kap. 17 § ML även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar. Undantagen är således inte tillämpliga på t.ex. CD-ROM-skivor och mikro-fiche. Periodiskt utgivna blad som har tryckts på ett större ark och sedan vikts ihop har ansetts utgöra sådan publikation som omfattas av undantaget från skatteplikt.

Yrkesmässig verksamhet

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt (se avsnitt 8).

När en allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund i sådan verksamhet som omfattas av särbestämmelsen i 4 kap. 8 § ML omsätter medlemsblad till andra än medlemmar är omsättningen i sig skattepliktig. Skattskyldighet uppkommer emellertid inte med hänsyn till att deras verksamhet i allmänhet anses utgöra verksamhet som inte räknas som yrkesmässig.

Nedan följer en redogörelse över undantagen från skatteplikt inom massmedieområdet. En sammanställning över undantagen finns i bilaga 17.

31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

3 kap. 13 § ML

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är enligt 3 kap. 13 § ML undantaget från skatteplikt

- när publikationen tillhandahålls utan ersättning,
- när publikationen tillhandahålls utgivaren mot ersättning, eller
- när publikationen tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning.

Undantaget gäller även när en publikation förs in till landet för att tillhandahållas på motsvarande sätt som ovan nämnts.

Skatteverket anser att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär

av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.

Det finns inte något krav på att publikationen ska innehålla en viss mängd redaktionell text. Publikationen kan därför bestå enbart av sammanställningar av resultat, prisnoteringar eller kommande arrangemang. Om publikationens innehåll huvudsakligen består av annonser betraktas den som annonsblad och inte som medlemsblad.

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med moms. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter se 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML och vidare under avsnitt 31.1.3.

Okvalificerat undantag

Undantaget i 3 kap. 13 § ML är ett s.k. okvalificerat undantag och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

I det följande redovisas några avgöranden där undantaget i 3 kap. 13 § ML har prövats.

Lösbladssystem

Föreningen FAR/SRS:s servicebolag hade som ändamål att tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden för i första hand FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Denna information lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info vilken utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år. RR ansåg i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1989 not. 278, med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt publikationens innehåll att den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från moms.

Del av upplaga såld

Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av RR, RSV Im 1976:24, inte vara ett sådant till-

handahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Moms skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan.

Kommun-medlemmar

En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad, RSV 1972:32.2.

Finska hushåll

En av en finsk förening i Sverige utgiven tidskrift som delades ut gratis till finska hushåll ansågs i ett förhandsbesked, RSV/FB Im 1980:7, utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter.

Landsting

En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 ex., varav 14 000 ex. distribuerades till personalen, ansågs utgöra personaltidning enligt förhandsbeskedet RSV 1972:41.4.

Försäsongs-nummer, match-tidning

En idrottsförening gav ut dels ett s.k. försäsongsnummer och dels matchtidningar. Försäsongsnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäsongsnumret och matchtidningen var de enligt SRN:s mening att anse som i förhållande till varandra fristående publikationer. Eftersom försäsongsnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg SRN att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Förhandsbesked från 1992.

Gratis utdelning

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 ansett att ett periodiskt medlemsblad inte miste sin skattefrihet för framställningen för någon del av upplagen, när den utökades väsentligt för att delas ut gratis till andra än medlemmar. Framställningen av hela upplagen omfattades ändock av undantaget enligt 3 kap. 19 § 1 st. ML. Enligt nämnden går inte publikationens karaktär av medlemsblad förlorad därför att den delas ut gratis i stor omfattning till andra än medlemmar.

I ett förhandsbesked 1997-12-16 har SRN ansett att den aktuella publikationen omfattades av undantaget för medlemsblad. Publikationen gavs ut av en sammanslutning av bostadsrättsföreningar, mot ersättning till medlemmar och gratis till andra, och innehöll information om förhållanden som berörde de boende och reportage om olika aktiviteter i föreningarna.

Jubileumsbok

I ett förhandsbesked 1999-11-24 har SRN prövat frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening, som även gav ut ett periodiskt medlemsblad, omfattades av undantaget för periodiska medlemsblad. SRN ansåg att boken inte omfattades av nämnda undantagsbestämmelser. SRN anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande till varandra. Nämnden konstaterade därefter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt och därav följde att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML var tillämpligt. En andra fråga gällde om det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av boken skulle medföra att föreningens verksamhet var ett anse som yrkesmässig. SRN besvarade även den frågan nekande.

Almanacka i medlemsblad

I ett annat förhandsbesked har SRN 2000-03-28 prövat frågan om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Omständigheterna var i huvudsak följande: ”Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna.” SRN gjorde följande bedömning. ”Den omständigheten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret skall anses som en särskilt utgiven publikation. Den skall därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap. 13 § ML. Därav följer också att

tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning.”

Krav på medlems-förhållande

I ett förhandsbesked 2002-09-20 har SRN bedömt att en tidskrift som utges av ett allmännyttigt bostadsbolag och tillhandahålls de boende inte är ett sådant periodiskt medlemsblad som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. SRN ansåg att en grundläggande förutsättning för att undantaget ska bli tillämpligt är att det föreligger ett medlems-förhållande. Den förutsättningen var inte uppfylld i det aktuella ärendet. RR har i dom 2003-12-19, RÅ 2003 not. 215, fastställt förhandsbeskedet. Förhandsbeskedet visar att undantaget för periodiska medlemsblad ska ges en restriktiv tolkning.

31.1.2 Organisationstidskrifter

Enligt 3 kap. 14 § ML undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter från skatteplikt.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personal-tidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.

För att en publikation ska undantas från skatteplikt fordras alltså dels att sammanslutningen har ett visst syfte, dels att publikationen framstår som ett organ för sammanslutningen. Undantaget gäller både svenska och utländska publikationer.

Idrottsligt ändamål

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. En av en supporterförening utgiven publikation har undantagits från skatteplikt.

Försvarsfräm-jande ändamål

Som en försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast en sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Religiöst ändamål

En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs i förhandsbeskedet RSV Im 1974:30a utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål.

Politiskt ändamål

Med politiskt ändamål avses i första hand den i opinionsbildande syfte bedrivna partipolitiska tidskriftsdebatten. Ett politiskt förbund som inte hade låtit registrera sig i samband med allmänna val och i övrigt inte uppträtt som politiskt parti fick inte sin tidning undantagen från skatteplikt, RÅ 84 Aa 132. En tidskrift som gavs ut av en lokalorganisation inom ett parti undantogs däremot från skatteplikt. Samma bedömning gjordes avseende ett organ för en organisation som har låtit registrera sig som parti vid ett kommunalval. Se även RSV Im 1974:30 b.

Miljövårdande ändamål

Med miljövårdande ändamål avses ett direkt miljövårdande intresse. Sammanslutningar som endast indirekt har en anknytning till miljövård, t.ex. en sammanslutning med medicinsk och läkarvetenskaplig inriktning, utgör inte en sådan sammanslutning som avses i 3 kap. 14 § ML.

Det förhållandet att en publikation utges av en särskild stiftelse, en annan juridisk eller fysisk person utgör inte hinder för skattefrihet. Det avgörande är om tidningen är ett organ för en sammanslutning med ett sådant syfte som anges i 3 kap. 14 § ML.

Det bör observeras att undantaget för organisationstidskrifterna, till skillnad mot medlemsbladen och personaltidningarna, gäller i fråga om allt tillhandahållande, dvs. även vid omsättning i den allmänna handeln. Undantaget omfattar även införsel.

Okvalificerat undantag

Undantaget enligt 3 kap. 14 § ML är i likhet med undantaget i 3 kap. 13 § ML okvalificerat, dvs. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

31.1.3 Tjänst avseende framställning

3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML

Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även distribution av upplagan och andra åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen. Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Med åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen förstås tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport av upplagan. Undantaget omfattar även införande eller ackvisition av annonser enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Det bör särskilt noteras att lagstiftaren med begreppet framställning avser tekniskt inriktade tjänster. Det medför att t.ex. redaktionellt arbete, förmedling av bilder och text, administration m.m. inte utgör framställningstjänster.

Tjänsten ska tillhandahållas utgivaren

En förutsättning för att undantaget för framställnings- och kringtjänster ska bli tillämpligt är att tjänsten tillhandahålls utgivaren av den skattefria publikationen.

Kvalificerat undantag

Undantaget är kvalificerat, dvs. det innebär rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 11 § ML.

Äldre tillämpning

För tid före 2003 var undantaget tillämpligt endast då tjänsten tillhandahölls av den som var att betrakta som framställare. Med framställare har förståtts den som teknisk-fysiskt utför framställningstjänster. I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2001 not. 18, ansåg RR att ett bolag som samordnade tjänster avseende produktion av en skattefri publikation inte var att betrakta som framställare eftersom bolaget inte utförde teknisk-fysiska framställningstjänster

Lagändring 2003-01-01

Genom lagändring den 1 januari 2003 har bestämmelsens tillämpning utvidgats så att det inte endast är den tekniske framställaren som kan tillhandahålla skattefria framställnings- och kringtjänster. Även ett företag som endast samordnar tjänster vid produktion av en skattefri publikation, t.ex. genom upphandling av tjänster från underentreprenörer, kan omfattas av undantaget. Undantaget omfattar även företag som endast tillhandahåller s.k. kringtjänster. Som framgår ovan är en förutsättning att tjänsterna tillhandahålls direkt till utgivaren. Syftet bakom lagändringen är att utgivaren inte ska belastas med moms vid den tekniska framställningen av publikationen och att skattesituationen inte ska styras av vem som tillhandahåller tjänsten, se prop. 2002/03:5 s. 40. Av uttalanden i propositionen s. 42 framgår vidare att lagändringen inte är avsedd att ändra innebörden i begreppen framställningstjänst och kringtjänst. Den tolkning av begreppen som tidigare utvecklats i praxis gäller således fortfarande.

Exempel

AB X får i uppdrag av en ideell förening att samordna framställningen av ett periodiskt medlemsblad som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 13 § ML. AB X upphandlar olika tjänster såsom layout, tryckning av upplagan, anskaffning av annonsörer samt transport och distribution av upplagan från olika underentreprenörer. Det företag som anskaffat annonsörer fakturerar AB X utan moms eftersom tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Övriga underentreprenörer fakturerar med moms. AB X som tillhandahåller sina tjänster direkt åt utgivaren

faktturerar utan moms eftersom undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML är tillämpligt. Enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML har AB X rätt till återbetalning av ingående moms.

Om föreningen i stället väljer att själv upphandla layout, tryckning, anskaffning av annonsörer, transport och distribution från olika företag så kan även dessa företag tillhandahålla sina tjänster skattefritt. Undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML blir tillämpligt för annonsförmedlingen och 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML blir tillämpligt på de tjänster som avser layout, tryckning, transport och distribution.

Framställnings-tjänst

SRN ansåg i förhandsbesked 2004-12-23 att de tjänster som ett bolag tillhandahöll en utgivare var sådana tryckeritekniska arbeten som innebar en teknisk anpassning av text och bild inför tryckningen. Tjänsterna ingick i framställningen av publikationen och ansågs därför vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML.

Omsättning av vara

RR ansåg i RÅ 1995 not. 392 och not. 393, avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg RR, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning.

Även i förhandsbeskedet 2004-04-27 skulle det bolag som åtog sig att ta fram en periodisk publikation bl.a. svara för det redaktionella innehållet som artiklar, krönikor, reportage, bilder m.m. Därutöver skulle bolaget svara för framställning och distribution av publikationen. Med hänvisning till förhandsbeskedet som återges närmast ovan ansåg SRN att bolaget tillhandahöll en färdig publikation (vara) och dessutom vissa tjänster i form av distribution m.m. Bolaget ansågs omsätta ett sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML.

31.1.4 Annonsering

3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML

Omsättning av tjänst som avser införande eller ackvisition (= anskaffning/förmedling) av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Detta gäller även för den del av upplagan av ett medlemsblad eller av en personaltidning som säljs till utomstående. Undantaget gäller även annonsering i kassettidning.

31.2 Program och katalog

3 kap. 18 § ML

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Museer och andra, vars omsättning är helt eller delvis skattefri, blir följaktligen i motsvarande mån inte skattskyldiga för sin omsättning av program och kataloger.

Enligt 3 kap. 19 § 2 st. ML undantas från skatteplikt även omsättning av tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 3 kap. 18 § ML. Däremot undantas inte omsättning av tjänster som avser ackvisition (= anskaffning/förmedling) av annonserna.

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut moms vid leverans av en tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skatteplikt föreligger för import och gemenskapsinterna förvärv (GIF) av program eller katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skattskyldigheten för Sveriges Radios programtidning Röster i Radio TV har varit föremål för prövning i två förhandsbesked (RSV/FB IM 1983:10 och RÅ 1991 not. 234). Inte i något fall ansågs programtidningen medföra skattskyldighet. Skattefriheten ansågs även omfatta programtablåer över ”kabel och satellit-TV” även om denna verksamhet medförde skattskyldighet.

SRN motiverade sitt beslut i RÅ 1991 not. 234 på följande sätt:

> ”Vart och ett av de tre insända numren av tidningen Röster i Radio TV omfattar ca 80 sidor. Varje nummer upptar 30 sidor programtablåer över Sveriges Radiokoncernens utsändningar på radio och TV för den aktuella veckan medan 14 sidor innehåller program-

tablåer för ”Kabel & Satellit-TV”, inbegripet dansk och norsk TV. I övrigt innehåller numren bl.a. artiklar med anknytning till Sveriges Radiokoncernens sändningar, några fristående artiklar utan speciell programanknytning samt annonser och ett par korsord. Utöver att de i ärendet ingivna numren av tidningen Röster i Radio TV innehåller programtablåer över vissa utomstående företags utsändningar skiljer sig inte innehållet i tidningen på något mer påtagligt sätt från innehållet i de nummer av tidningen som förelåg till bedömning i det tidigare förhandsbeskedsärendet. Denna utökning av antalet programtablåer föranleder inte nämnden till annat ställningstagande än det som kommit till uttryck i förhandsbeskedet den 15 april 1982. Sveriges Radio AB är således inte skattskyldigt till mervärdesskatt för utgivningen av tidningen Röster i Radio TV, utformad som de i ärendet ingivna numren 34–36/89 av tidningen.”

RR gjorde ingen ändring, RÅ 1991 not. 234.

Matchtidning innehållande laguppställningar m.m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av SRN ansetts utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 31.1.1 ovan.

31.3 Radio och TV

3 kap. 20 § ML

Undantaget gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:111 s. 95 motiverats med bolagens ställning som public-serviceföretag och med sättet för finansieringen.

Kabel- och betal-TV-företagens verksamhet omfattas inte av undantaget. De avgifter de tar ut av kunderna medför därför skattskyldighet.

I prop. 1989/90:111 har angivits att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet till moms inte föreligger. Uttalandet ska ses mot bakgrund av att närradioverksamhet och rundradiosändningar vid den tidpunkten i princip var bidragsfinansierade samt att det fanns

begränsningar i rätten att använda kommersiell reklam (SOU 1989:35, s. 173). Radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangsavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).

32 Serveringstjänster

32.1 Allmänt

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal, dvs. en därför iordningställd lokal eller plats (se prop. 1991/92:50 s. 14).

Skattesatsen för omsättning av serveringstjänster är 25 %.

Restaurang-verksamhet

EG-domstolen har i samband med målet C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, angående beskattningsland även berört frågan om vad som karaktäriserar en restaurangverksamhet. Domstolen uttalade i punkt 13 att en restaurangverksamhet är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. I punkt 14 sammanfattar domstolen och uttalar att restaurangverksamhet således kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen.

Serveringsvara

En förutsättning för att en omsättning ska ses som en serveringstjänst är att det är en serveringsvara som tillhandahålls.

Med serveringsvara bör enligt Skatteverkets mening förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel bör ha samma innebörd som i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för tobaksvaror. Som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.

Serveringslokal

Av definitionen för serveringstjänst framgår att serveringsvaran ska tillhandahållas i en serveringslokal.

Som serveringslokal bör enligt Skatteverkets mening anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck ska intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal.

Som serveringslokal bör anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal.

Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.

Dricks, serveringsavgift

RSV har i en skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120, uttalat att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften anses som en ersättning som faller utanför ML:s regler. Som stöd härför åberopas EG-domen C-16/93, Tolsma. I sammanhanget nämns i skrivelsen att annorlunda gäller beträffande serveringsavgift. Avgiften inkluderas vanligtvis i priset. Om avgift i stället debiteras särskilt ska den ändock ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten. Av EG-dom C-404/99, kommissionen mot Frankrike, framgår att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala dvs. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten.

32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning

I en serveringsverksamhet kan det uppstå svårigheter när det gäller gränsdragningen mot försäljning av livsmedel, som beskattas med en lägre skattesats, t.ex. vid försäljning av s.k. hämtmat och vid leveranser av färdiglagad mat.

Hämtmat

För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal ska anses som omsättning av livsmedel bör varan enligt Skatteverkets mening tillhandahållas på ett sådant sätt att det är

uppenbart att förtäringen inte ska ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen ska ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen ska anses som en varuförsäljning.

Serverings-tjänster/Matvaru-leveranser

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen enligt Skatteverkets mening ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst ska anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.

Livsmedel eller serveringstjänst

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-10 ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmat till bolagets anställda utgör serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. Maten levererades till en personalmatsal i kantiner. Personalen försåg sig själv med mat, hämtade porslin, bestick m.m. och plockade också in använt porslin i utställda diskkorgar. Någon serveringsinsats skedde inte från arbetsgivarens sida. Förhandsbeskedet har överklagats. Förhandsbeskedet kommenteras även under avsnitt 32.4.2.

I ett annat förhandsbesked 2003-02-27 har SRN ansett att den i ansökan bedrivna verksamheten var att anse som lunchrestaurangverksamhet och att moms skulle tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Bolaget bedrev restaurangverksamheten företrädesvis i form av personalserveringar på olika platser. Bolaget tillagade mat i uppdragsgivarens kök, ställde ut kantiner med mat på särskilda serveringsbord där det även fanns måltidstryck, sallad och bröd. De anställda åt sin lunch vid bord som ställts upp i närheten av serveringsborden i ett gemensamt utrymme i anslutning till uppdragsgivarens entré. Bolagets personal tog emot betalning och svarade för diskning.

Skatteverket har i skrivelse 2004-04-02, dnr 130 229280-04/1152 behandlat frågan om gränsdragningen mellan serveringstjänst och leverans av vara och vilken betydelse serveringssättet har vid avgörande om tillhandahållandet avser försäljning av serveringstjänst eller försäljning av vara. Vid denna bedömning kan serveringssättet ge viss vägledning. Skatteverket betonar dock att det är förtäringen i restaurangen och utnyttjandet av övriga tjänster som är avgörande vid bedömningen.

32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden

Vid gemensam ersättning för skilda tjänster ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. En sådan uppdelning ska göras även när skatt tas ut med olika procentsatser. Jfr 7 kap. 7 § ML.

Konserter m.m.

Vid gemensam ersättning för servering och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska moms för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

Entré till musikrestaurang

Frågan hur musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har 1992 bedömts i ett förhandsbesked. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. SRN uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgör något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 %. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML.

Hotelltjänster

Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska en uppdelning göras av ersättningen.

Oavsett om förtäringen tillhandahålls i frukostmatsal eller annan serveringslokal, eller om den serveras på hotellrum bör enligt Skatteverkets mening den delen av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning.

Hotellfrukost

SRN har i ett förhandsbesked 1998-10-11 meddelat att moms ska tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som

är att hänföra till servering av frukost. Sökanden, ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost eller att få en reducering av rumspriset om man avstod från frukosten. SRN motiverade sitt ställningstagande med att tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt ska således enligt 7 kap. 1 § 1 st. jämfört med 7 § 2 st. ML tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten. RR fastställde i dom 2001-07-05, RÅ 2001 ref. 69 förhandsbeskedet.

Personbefordran

Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske.

Skatteverket anser att en uppdelning inte behöver göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.

Förtäring ingår i paketpris

Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från momssynpunkt har bedömts i ett förhandsbesked 1994-06-23 av SRN. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med den för personbefordran eller hotellrumsuthyrning tillämpliga skattesatsen 12 %. Skälet härför skulle vara att förtäringen utgjorde ett underordnat led till resan. SRN ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatten skulle tas ut med 21 %, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen.

Angående vinstmarginalbeskattning av resetjänster, se avsnitt 33.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

32.4 Kost åt personal

32.4.1 Servering i egen regi

Sammanfattningsvis kan sägas att tillhandahållande av kost åt egen personal i princip – med ett undantag för nedan berörda 30 000 kronorsgräns – ska föranleda skattskyldighet. Omsättningen beräknas därvid antingen utifrån uppburen ersättning eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera. Skattskyldighet föreligger oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet för moms eller ej. Detta gäller även statlig och kommunal verksamhet I 3 kap. 29 § ML finns bestämmelser om undantag för kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov. Tillhandahållande av fri kost åt kommunanställd personal omfattas inte av detta undantag då sådant tillhandahållande inte utgör uttag för kommunens eget behov.

30 000 kr-gränsen

Om arbetsgivaren bedriver en verksamhet i övrigt som inte till någon del medför skattskyldighet för moms eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Att verksamheten då anses som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet framgår av 4 kap. 2 § ML.

Marknadsvärde

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av Skatteverket årligen fastställda schablonvärdet för fri kost.

Personal

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam. I fråga om verksamhet som bedrivs av staten eller en kommun räknas hit personal vid andra statliga myndigheter respektive andra verk och inrättningar i kommunen.

32.4.2 Fri eller subventionerad kost

Det är vanligt att en arbetsgivare på ett eller annat sätt subventionerar de anställdas kost eller att han tillhandahåller kosten utan kostnad för de anställda.

Uttagsbeskattning

I en personalservering som bedrivs i egen regi där arbetsgivaren tillhandahåller fria måltider åt sin personal blir uttagsbeskattning aktuell. Se avsnitt 7.6.2.1.

I det ovan under avsnitt 32.2 nämnda förhandsbeskedet från 2002-06-10 fann SRN att tillhandahållande av serveringstjänst

till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten utgör uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § ML. Förhandsbeskedet överklagades till RR. RR beslutade 2003-09-17 i mål nr 4485-2002 att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet, för att utröna om dessa bestämmelser utgör hinder mot att i enlighet med nationell rätt, som uttag beskatta tillhandahållanden till underpris. EG-domstolen har 2005-01-20 i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning att som uttag betrakta ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag när detta vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Arbetsgivare som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska mot bakgrund av ovan nämnda EG-dom uttagsbeskattas endast i de fall då denne utan ersättning tillhandahåller kost åt sin personal. Tillhandahållanden till ett subventionerat pris medför inte uttagsbeskattning. Detsamma gäller för en arbetsgivare, vars ordinarie verksamhet inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML, om marknadsvärdet för tillhandahållandet av kost, inkl. eventuell subvention, överstiger 30 000 kr för beskattningsåret.

Måltidskuponger

En arbetsgivare som fritt tillhandahåller kost åt sin personal genom t.ex. måltidskuponger som förvärvas från en restaurang ska inte uttagsbeskattas för tillhandahållandet. Arbetsgivaren har ingen avdragsrätt för ingående moms i erhållen faktura. Se nedan under avsnitt 32.4.3 beträffande momsdebitering avseende måltidskuponger. Kostnaden för måltidskupongen utgör en lönekostnad för arbetsgivaren och en löneförmån för den anställde.

Beskattningsunderlag/subventionerad kost

Då arbetsgivaren tillhandahåller kost till ett subventionerat pris utgörs beskattningsunderlaget av det belopp som den anställde faktiskt betalar för kosten.

Beskattningsunderlag/fri kost

Uttag anses ha skett endast i de fall då arbetsgivare tillhandahåller kost åt sin personal utan ersättning. Beskattningsunderlaget utgörs av den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla måltiden (7 kap. 3 § 1 st. 2 b p. ML). Till skillnad från vad som gäller vid inkomsttaxeringen är underlaget för uttagsbeskattning enligt ML ett belopp exklusive vinst.

Personalvårds-förmån

Vad som utgör skattefri personalvårdsförmån vid inkomsttaxeringen ska inte uttagsbeskattas enligt ML.

Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11 § IL bör inte hänföras till kost åt personal som ska uttagsbeskattas enligt ML. Detsamma bör gälla representationsmåltider, jfr 16 kap. 2 § IL.

32.4.3 Vissa specialfall

Vårdpersonal m.m.

I vissa fall sker ingen uttagsbeskattning då kost tillhandahålls utan vederlag. Detta gäller när kost tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde erlägger betalning som vederlag för kosten ska momsen anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren.

Måltidskuponger m.m.

Måltidskuponger är i allmänhet att anse som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Om de säljs av den som tillhandahåller kost får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som för annan förtäring i ett antal restauranger utgör inte skattepliktigt tillhandahållande av kost. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Arbetsgivarens förvärv av kuponger medför ingen avdragsrätt för ingående moms, eftersom säljaren inte ska redovisa utgående moms på kupongvärdet.

Entreprenörer/ Subvention till entreprenörer

Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för tillhandahållandet. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans serveringsrörelse. Hur andra bidrag eller ersättningar från arbetsgivaren ska behandlas får bedömas i varje enskilt fall.

Även för det fall ersättning från arbetsgivaren bedöms utgöra skattepliktig omsättning för entreprenören är den ingående momsen inte avdragsgill hos arbetsgivaren. Ersättningen får, såsom exempelvis vid tillhandahållande av måltidskuponger,

ses som en lönekostnad för arbetsgivaren och en motsvarande löneförmån för den anställde.

I en dom 1997-11-20, mål nr 813–814-1996, avseende redovisningsperioderna nov–dec 1991 och nov–dec 1992 har KR i Stockholm prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående moms avseende utbetald ersättning till entreprenör för personalmat. KR har funnit att utgivna belopp inte kan anses hänförliga till sökandebolagets skattepliktiga verksamhet, byggnadsrörelse. KR ansåg att det i allt väsentligt rör sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion. KR har vidare anfört att ”ersättning som ges till en entreprenör på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av en skattepliktig vara eller tjänst, inte heller kan anses ingå i den momspliktiga omsättningen hos mottagaren (jfr KR dom 1996-02-29 i mål nr 10875–79-1994). Detta medför, med beaktande av den starka reciprocitet som präglar mervärdesbeskattningen, att utbetalaren i ett sådant fall inte har rätt att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på grundval av vad som utgivits. Det vill synas som om ifrågavarande ersättning haft en sådan generell karaktär som nyss sagts. Även från denna utgångspunkt får därför beslutet att vägra bolaget avdrag för ingående moms belöpande på utbetalda belopp anses vara befogat”.

Ett bolag som bedrev momspliktig verksamhet har enligt dom i KR i Sundsvall 2003-11-25, mål nr 250-02, vägrats avdrag för ingående moms avseende kostnader hänförliga till restauranglokaler som kostnadsfritt upplåts till fristående entreprenör som i sin tur bedrev restaurangverksamheten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1993 att ersättningen från arbetsgivaren till entreprenören avsåg tillhandahållanden av skattepliktiga serveringstjänster. I det aktuella fallet hade arbetsgivaren garanterat restaurangföretaget full kostnadstäckning i rörelsen och betalade även månadsvis entreprenörsersättning att täcka administrativa kostnader inklusive handelsvinst.

KR i Stockholm ansåg i en dom 1996-02-29, mål nr 10875–79-1994, avseende tidsperioderna 1985–1989, att det belopp som en förening i egenskap av entreprenör erhållit från en arbetsgivare för att täcka underskott i föreningens restaurangverksamhet inte var att anse som vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster. KR uttalade därvid bl.a. följande: ”För att nämnda belopp skall räknas in i föreningens till moms skattepliktiga omsättning synes i princip böra krävas att

utgivandet är förenat med sådana villkor att ifrågavarande belopp kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Vad som förekommit i målet ger inte stöd för antagande att de utgivna beloppen beräknats på grundval av antalet serverade måltider eller någon annan omsättningsrelaterad grund. Kammarrätten finner att tillräckliga skäl för att hänföra beloppen i fråga till vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster inte visats föreligga."

KR ansåg således att det var en bevisfråga huruvida beloppet kunde anses utgöra ersättning för tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster. Rättsfallet är därför inte jämförbart med förhandsbeskedet från 1993 och kan därför inte heller anses vara motstridigt mot förhandsbeskedet.

Om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag enligt ML ur arbetsgivarens verksamhet. De kostnader som arbetsgivaren har för dessa tillhandahållanden utgör inte förvärv för hans skattepliktiga verksamhet. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag till denne. Bidraget motsvaras inte av en motprestation från entreprenören till arbetsgivaren. Fråga är således inte om någon omsättning. Entreprenören ska inte redovisa någon moms på värdet av subventionen. Arbetsgivaren har inte avdragsrätt för ingående moms avseende kostnader för lokalen eller inventarierna då kostnaderna inte kan anses som förvärv för arbetsgivarens verksamhet, jfr 8 kap. 3 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

Endagsförrättningar

Det är inte ovanligt att en arbetsgivare vid t.ex. endagsförrättning betalar de faktiska kostnaderna för den anställdes måltid (lunch och/eller middag).

I sådant fall kan arbetsgivaren inte anses ha tillhandahållit kosten i ML:s mening. Skattskyldigheten åvilar därför inte honom utan restaurangföretaget. Även om måltidskostnaden är en vid inkomsttaxeringen avdragsgill kostnad avser den likväl arbetstagarens personliga levnadskostnad. Till följd därav har arbetsgivaren inte, enligt 8 kap. 3 § respektive 10 kap. 9–13 §§ ML, avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående moms som debiterats på notan.

Flerdygns-förrättningar

Även vid flerdygnsförrättning gäller i princip att en viss del av den utgift arbetsgivaren har för den anställdes kost är att hänföra till den anställdes personliga levnadskostnader. Därför bör den ingående moms som belöper på denna del av utgiften belasta ett kostnadskonto. Den del av den ingående momsen som kan sägas belöpa på levnadskostnadsökningen är hänförlig till förvärv för verksamheten och berättigar till avdrag i momsredovisningen. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställde bör kunna tillämpas de av Skatteverket fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst.

Representation

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell och dylikt). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets primära verksamhet. Om företaget är skattskyldigt för den verksamheten föreligger avdrags- eller återbetalningsrätt för de aktuella förvärven enligt de allmänna reglerna, jfr 8 kap. 9 § ML. Uttagsbeskattning ska inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

33 Marginalbeskattning – Resetjänster

33.1 Allmänt

Resetjänster beskattas genom tillämpning av vinstmarginal-beskattning. Denna teknik bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt i avtalat pris för en vara eller en tjänst.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för reseområdet återfinns i 9 b kap. ML som motsvarar artikel 26 i sjätte direktivet.

Resetjänst

Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av marginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar gäller enligt 9 b kap. ML för beskattning som resetjänst

Resebyrån ska

1. handla i eget namn (se avsnitt 33.3.1) och

2. som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning (se avsnitt 33.3.2).

Momsen beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exkl. momsen på marginalen är beskatt-ningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Resenärens pris inkl. marginalskatt	5 000 kr
Avgår: Resebyråns kostnader inkl. moms för inköp av t.ex. transport-, hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster som kommer resenären direkt till godo	4 200 kr
Marginal inkl. marginalskatt	800 kr

Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående moms begränsas. Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser Skatteverket att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris (se avsnitt 33.4.3).

Skattesatsen är 25 % oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

Marginalbeskattning inom EG

Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EG och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EG gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EG tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EG (se avsnitt 33.6.1).

Näringsidkare med avdragsrätt

Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.8).

33.2 Definitioner m.m.

33.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör.

Med resebyrå eller researrangör bör enligt Skatteverket förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i 9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 33.3.1.

33.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för marginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

Av 9 b kap. 1 § ML framgår att bestämmelserna i kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer. Enligt Skatteverket innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att marginalbeskattning ska kunna ske.

Resetjänstens karaktär

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska enligt lagen om paketresor bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

Resemoment

Såsom nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 33.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, dvs. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).
- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.
- Språkresor som avser kortare tid utomlands än en svensk skoltermin. Språkresor (inkl. kurs och uppehälle) som avser språkstudier utomlands, dvs. såväl inom som utom EG, och som sträcker sig över en svensk skoltermin eller ett helt

läsår, bör däremot inte anses utgöra en resetjänst utan en utbildningstjänst.

33.2.3 Resenär

Bestämmelserna om marginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt Skatteverket avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidaresäljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidaresäljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

33.3 Förutsättningar för marginalbeskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning (jfr avsnitt 33.1).

33.3.1 I eget namn

Resenärens avtalspart

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88, s. 351).

Av 9 § lagen (1992:1672) om paketresor framgår bl.a. att arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet. Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EG-direktiv.

Arrangörsansvar

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens

ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 33.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidaresäljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt Skatteverkets uppfattning, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.

Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

En resebyrå har under de förutsättningar som anges i föregående stycke inte möjlighet att påverka resetjänstens pris. Prissättningen görs av researrangören, och resebyrån uppbär provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får i stället göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Resebyrås egna researrangemang

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt Skatteverket anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och

som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

Resebyrås biljettbeställning

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt Skatteverket vara densamma oberoende av om beställningen avser en enstaka biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer och oberoende av vem som uppbär likviden för resan.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet (jfr avsnitt 33.6.3).

Om reseföretaget i stället övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären och upprättar ett eget resedokument och tillämpar en självständig prissättning, bör reseföretaget enligt Skatteverkets uppfattning anses handla i eget namn. Detta bör enligt Skatteverkets uppfattning gälla även vid försäljning av s.k. seat only (flygstol) till en resenär, dvs. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Seat only

RR har i dom 2003-06-17, RÅ 2003 ref. 32, ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågeställningen gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en resetjänst enligt 9 b kap. ML, dvs. en omsättning som ska marginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. RR konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den väsentligaste skillnaden ansåg RR vara att det, enligt vad företaget upplyst, var företaget som var kundens motpart när det gällde det ena slaget av biljetter och flygbolaget som var kundens motpart när det gällde det andra slaget av biljetter. RR fann att det innebar att företaget handlade i eget namn i det

första fallet och i annans namn i det senare fallet. Företaget skulle således tillämpa marginalmetoden enligt 9 b kap. ML endast i det fall företaget utgjorde kundens motpart.

RR ansåg sig ha stöd av EG-domen C-163/91, Van Ginkel, i vilken – angående rekvisitet att resebyrån ska handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn ska tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Kurs i utlandet

RR ansåg i ett förhandsbesked, RÅ 1997 not. 82, att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören.

RR ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. RR uttalade avslutningsvis: ”Av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster skall beskattas enligt ML:s allmänna regler.”

Eftersom den anlitade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. Skatteverkets uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för marginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

Direkt till godo

En annan förutsättning för marginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, dvs. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs

inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

Förvärv av minst en tjänst

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt Skatteverket anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra näringsidkare ska vara uppfyllt (jfr avsnitt 33.2.2).

Egen transport inkl. färja

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar färjetransporten från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten är en förutsättning för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser Skatteverket att marginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t.ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för marginalbeskattning i regel uppfyllda.

33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster, ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop.1994/95:202 s. 64).

Egenproducerad deltjänst

Hur en egenproducerad deltjänst, i detta fall en hotelltjänst i reseföretagets eget hotell, som ingår tillsammans med förvärvade tjänster i en resetjänst ska behandlas vid marginalbeskattning, har varit föremål för ett s.k. förhandsavgörande 1998-10-22 i EG-domstolen (EG-dom C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin). Skatteverket anser att domen medför att en egenproducerad deltjänst ska avskiljas från en resetjänst och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser (RSV-skrivelse 1999-03-05, dnr 1266-99/100).

Egen buss

I EG-domen utgjorde den egenproducerade deltjänsten en hotelltjänst. En i Sverige vanligare kombination är att den egenproducerade deltjänsten är en transporttjänst, medan övriga deltjänster förvärvas från andra näringsidkare. Som exempel kan nämnas en bussresearrangör som transporterar

sina resenärer med egna bussar, men hyr hotellrum i fast räkning för resenärerna. Värdet av den egenproducerade transporttjänsten ska då avskiljas från resans totalpris.

ML:s allmänna bestämmelser

Den avskilda egenproducerade transporttjänsten beskattas enbart med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna deltjänst marginalbeskattas således inte alls. Endast den förvärvade deltjänsten, i detta fall hotelltjänsten, marginalbeskattas.

Två metoder

Det värde som ska bestämmas för den egenproducerade deltjänsten när den avskiljs från resans totalpris kan, enligt Skatteverkets bedömning, beräknas enligt två olika metoder.

Den ena metoden innebär att det pris som resenären faktiskt betalar för den egenproducerade deltjänsten avskiljs från totalpriset. Den andra metoden baseras på den faktiska kostnaden, dvs. vad det kostar att producera den egna deltjänsten. Resans pris proportioneras med reseföretagets faktiska kostnader som utgångspunkt.

Resenärens pris

Vid tillämpning av den förstnämnda metoden, som innebär att resenärens pris för den egenproducerade deltjänsten ska avskiljas, bör det pris som reseföretaget har beräknat för deltjänsten i företagets eget underlag för prissättningen kunna avskiljas från totalpriset. Det förutsätter dock att fördelningen av resans totalpris på de olika deltjänsterna är riktig.

Faktiska kostnader

Den andra metoden förutsätter att företagets faktiska kostnader för att producera den egna deltjänsten bestäms. Från resans totalpris ska därefter avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t.ex. betala 5 000 kr för en bussresa som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 % av samtliga deltjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 % av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, behöver dock inte användas om det är möjligt att identifiera den del av resans pris som resenären betalar för den egenproducerade tjänsten.

33.4 Beskattningsunderlag

33.4.1 Allmänt

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal. Momsen på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget.

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, dvs. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo. Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Reseföretagen ska oberoende av detta omfattas av marginalbeskattningen.

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för marginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal- och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

Avbeställnings-skydd m.m.

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

Avbokningsavgift

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas på grund av sjukdom, får resenären i allmänhet betala en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa moms på den erhållna avbokningsavgiften.

Reseförsäkring

En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, dvs. att resenären är försäkringstagare.

33.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället

skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.3.2).

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exkl. moms. Vid framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inkl. moms (6 %) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inkl. moms (6 %) till en teater.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris exkl. marginalskatt	1 000 kr
Busskostnad inkl. moms	- 500 kr
Teaterbiljett inkl. moms	- 400 kr
Marginal exkl. marginalskatt	100 kr

Eftersom resenärens pris ovan inte inkluderar marginalskatt utgör den framräknade marginalen 100 kr även beskattningsunderlag.

Marginalskatt (25 % av 100 kr)	25 kr

Det totala priset inkl. moms för resenären blir därför 1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer moms än den framräknade marginalskatten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inkl. moms. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av moms på inköp som

kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.5). I resenärens pris ingår därför även en dold moms som reseföretaget har fått kostnadsföra och således ta hänsyn till vid prissättningen.

Provision får ej avräknas

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten (jfr avsnitt 33.3.2). Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

Resebyråns rabatt

I EG-domen C-149/01, First Choice Holidays, gällde frågan om en rabatt som en resebyrå ensidigt lämnar till en resenär ska inräknas i beskattningsunderlaget för researrangören. I ett fall där fullt pris för en semesterresa är 1 000 GBP och resebyrån lämnar resenären en rabatt på 50 GBP, betalar resenären 950 GBP till arrangören. Resebyrån betalar resterande 50 GBP för att arrangören ska erhålla full betalning. Därutöver ska resebyrån debitera researrangören 100 GBP som motsvarar 10 % provision för förmedlingstjänsten. I praktiken rabatterar således den förmedlande resebyrån resan med en del av den egna provisionen. EG-domstolen hade att ta ställning till om researrangörens ersättning för resan utgjorde 1 000 GBP eller om ersättningen begränsades till det belopp, 950 GBP, som resenären betalade. EG-domstolen anförde att det ska finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls och att en sådan koppling även ska finnas då en del av vederlaget erhålls från tredje part, i detta fall 50 GBP från resebyrån. EG-domstolen menade att resans pris var 1 000 GBP och inbetalningen av de 50 GBP från resebyrån till arrangören var ett villkor för att tjänsten skulle tillhandahållas. Även resebyråns provision beräknades på det totala katalogpriset för resan. Beloppet, 50 GBP, som betalades av resebyrån ansågs av EG-domstolen ha en sådan direkt koppling till den tjänst som tillhandahölls resenären att det skulle hänföras till vederlag för resan.

Egen transport till utlandet

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inkl. moms. I sitt eget underlag har arrangören beräknat priset för transporten till 3 000 kr och priset för övernattningar med frukost till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

SKATTEBERÄKNING

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inkl. moms	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar moms enligt skattesatsen 25 %, utgör beskattningsunderlaget 80 % av 400 kr, dvs. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr)	80 kr

Eftersom marginalskatten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginalskatten enklare bestämmas till 20 % av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade deltjänsten, som utgör en persontransporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med moms.

Egen transport inom landet

Exempel 3

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa moms för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr ingår moms som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inkl. moms	- 2 600 kr
Marginal inkl. moms	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginalskatten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, dvs. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar moms. Eftersom skattesatsen vid omsättning av person-transporter utgör 6 %, blir momsen för den egna transporttjänsten 5,66 % av 3 000 kr, dvs. 170 kr.

SAMMANLAGD MOMS ATT REDOVISA

Moms enligt marginalmetoden	80 kr
Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	250 kr

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa momsen utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon (se avsnitt 33.4.4).

33.4.3 Schablonmarginal

Schablonmarginal 13 %

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (jfr avsnitt 33.1). Ett reseföretag bör därför, enligt Skatteverket, vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 % av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang.

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. moms	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr)	650 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 %.

Marginalskatt (20 % av 650 kr)	130 kr

Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 % av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 % (vid en skattesats av 25 %) av marginalen, kan man ta en genväg. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris inkl. moms	5 000 kr
Marginalskatt (2,6 % av 5 000 kr)	130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen 2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska inkludera även marginalskatten.

Exempel 1 b

Resans pris exkl. moms	4 870 kr
Marginalskatt (2,67 % av 4 870 kr)	130 kr

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 % av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deltjänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deltjänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Egen transport inom landet

Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens andel av resans pris kan värderas till 3 000 kr.

Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen, eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen är 25 %.

Marginalskatt (20 % av 260 kr)	52 kr

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:S ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inkl. moms för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten. Den är omsatt inom landet. Momsen utgör 5,66 % av beloppet eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 %.

Moms (5,66 % av 3 000 kr)	170 kr

SAMMANLAGD MOMS ATT REDOVISA

Moms enligt marginalmetoden	52 kr
Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	222 kr

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa moms med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt Skatteverket, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 %) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.

33.4.4 Preliminär faktisk marginal

Faktisk marginal okänd

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär faktisk marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 % av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Reseföretaget bör sedan justera den utgående momsen med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade momsen på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

33.5.1 Allmänt

Begränsad avdragsrätt

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo, vilket framgår av 9 b kap. 3 § ML. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående moms på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.2 Avdragsrätt

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 33.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, dvs. marginalen. Dessa kostnader inkl. moms avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående moms. Avdragsförbud gäller således.

Avdragsrätt för egna tjänster

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster

i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.3.3). Det medför att även avdragsrätt för ingående moms hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Avdragsrätt för driftkostnader m.m.

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokalkostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående moms enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–4 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagares verksamhet utomlands. I 9 b kap. 3 § ML finns en inskränkning i denna återbetalningsrätt när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster. Ingående moms som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EG-länder.

33.6 Omsättningsland

33.6.1 Allmänt

Sätet för den ekonomiska verksamheten

Av 9 b kap. 4 § ML framgår att omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Det innebär att omsättning av resetjänster ska anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel, jfr EG-dom C-260/95, DFDS. Inställningen torde vara att det inte ska vara möjligt för en researrangör att bli gynnsammare beskattad i en annan stat än den där verksamheten i realiteten bedrivs.

Marginalbeskattning inom EG

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EG ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EG, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EG anses omsatt utomlands (se 9 b kap. 4 § 2 st. ML).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EG i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inkl. moms. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr)	1 800 kr
Den del av vinstmarginalen som ska beskattas, dvs. tillhandahållandet inom EG (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr

Den del av resetjänsten som avser Oslo (dvs. utanför EG) är undantagen från beskattning.

Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, dvs.	800 kr
Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr

Schablonmarginal

Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, dvs. till 13 % av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänför sig till EG-land och tredje land. Kostnaden för t.ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom respektive utanför EG.

Egenproducerad deltjänst

Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EG och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska värdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämp-

ning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EG.

Exempel 2

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge, dvs. utanför EG. I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EG och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte marginalbeskattas. Värdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom det är fråga om en persontransport och denna sker direkt till och från utlandet, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med moms.

33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EG:s mervärdesskattekommitté har tagit upp en fråga om beskattningsland för utlandsflygningar. Majoriteten ansåg att, om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredje land bör således hela marginalen undantas från beskattning.

EG:s mervärdesskattekommitté har även tagit upp en fråga om beskattningsland för kryssningar och kommit fram till följande ställningstagande

Enbart EG-hamnar

– Om kryssningen utförs enbart mellan EG-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyrån har sitt fasta etableringsställe.

Till hamn i tredje land

– Om fartyget vid kryssningen lämnar en EG-hamn för en hamn i tredje land, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning.

Hamnbesök både i tredje land och EG

– Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EG, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EG undantas från marginalbeskattning.

Valfrihet

Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid inte att ställningstagandet i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som framgår av artikel 26.3 i sjätte direktivet som motsvaras av 9 b kap. 4 § 2 st. ML (jfr avsnitt 33.6.1).

Anslutningstransporter

RR fastställde i RÅ 2001 not. 66 SRN:s förhandsbesked att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet skulle tillämpa marginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredje land. Därigenom var själva kryssningsdelen av resetjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands.

33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, dvs. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att en researrangör uppdrar åt en resebyrå att sälja resetjänster ur det egna resesortimentet. Researrangörens roll som säljare i eget namn förändras inte av detta. Resebyrån säljer således inte resetjänsterna i eget namn, utan förmedlar dessa för annans räkning. För förmedlingstjänsterna får resebyrån en provision.

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. Resebyråns uppdrag gentemot en resenär avser då närmast att utföra bokningstjänster, medan t.ex. hotellet eller transportföretaget ansvarar för tillhandahållandet av de beställda tjänsterna. För förmedlingstjänsterna får resebyrån ofta en provision. En resebyrå bör, enligt Skatteverkets uppfattning, i fråga om dessa transaktioner inte anses förmedla i eget namn. Det bör gälla oavsett om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning.

RSV har i en skrivelse 2001-06-11, dnr 4866-01/100, redogjort för mervärdesbeskattning av resebyråers förmedlingstjänster.

Förmedling av resetjänst

En resebyrå som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får bedöma skatteplikten för den förmedlingsprovision som uppbärs från researrangören enligt

ML:s allmänna bestämmelser (jfr avsnitt 33.3.1). Omsättningen av förmedlingstjänsten är inte undantagen från skatteplikt.

Resetjänsten som sådan är omsatt inom landet om den tillhandahålls inom EG och den som omsätter resetjänsten är etablerad i Sverige. Det framgår av 9 b kap. 4 § och 5 kap. 8 § ML. Även förmedling av en sådan resetjänst är omsatt inom landet. Om förmedlingstjänsten avser motsvarande resetjänst som tillhandahålls inom EG men av någon som är etablerad i ett annat EG-land, är förmedlingstjänsten, liksom den förmedlade resetjänsten, omsatt utomlands. Även förmedling av en resetjänst som är tillhandahållen utanför EG, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

Förmedling av t.ex. persontransport

Om en resebyrå inte förmedlar en resetjänst utan t.ex. enbart en persontransporttjänst eller en hotelltjänst, är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 4 § respektive 5 § ML under förutsättning att transporttjänsten eller hotelltjänsten är omsatt utomlands.

När det gäller förmedling av tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. ML, t.ex. teaterföreställningar konserter och idrottsevenemang och förmedling av tjänster som inte är särskilt uppräknade i 5 kap. ML, t.ex. förmedling av serveringstjänster och förmedling av tjänster som avser uthyrning av transportmedel gäller följande.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige om den tjänst som förmedlas är omsatt i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land, 5 kap. 7 a § 1 p. ML. Om förmedlingen avser en motsvarande tjänst som är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten åberopar svenskt momsregistreringsnummer, är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige, 5 kap. 7 a § 2 p. ML.

Förmedling av tjänster som är omsatta utanför EG, anses alltid som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

Bokningsavgift m.m.

Det förekommer även att resenären får betala en avgift, t.ex. en bokningsavgift, i samband med att en resebyrå ska boka ett hotellrum eller beställa en flygbiljett. Även en sådan ersättning som en resenär betalar får anses utgöra ersättning för en förmedlingstjänst. I tjänsten kan ingå ett mindre administrativt och rådgivande inslag, vilket inte förtar tjänstens karaktär av en förmedlingstjänst.

Reseservice-tjänster

Det är numera vanligt att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservice-

tjänster. Dessa kan bestå av att ta fram statistik över resandet och resekostnaderna i företaget, bevaka bokningar, rabatter m.m. och att tillhandahålla system för att upprätta reseräkningar.

Reseservicetjänster som således inte utgör förmedlingstjänster bör enligt Skatteverkets uppfattning hänföras till sådana konsulttjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Det innebär att tjänsterna enligt 5 kap. 8 § ML ska beläggas med svensk moms om de tillhandahålls någon inom landet eller åt någon i ett annat EG-land som inte är näringsidkare. Om någon uppdelning av ersättningen för tjänsterna på förmedlings- eller bokningstjänster och andra tjänster inte görs, och ett totalpris tas ut för reseservicetjänsten, bör hela tjänsten anses som en sådan konsulttjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

33.7 Skattesats

Den generella skattesatsen, 25 %, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

33.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet

Om moms ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa momsen eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet enligt 9 b kap. 5 § ML. Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte momsen framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att momsen redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms.

Hänvisning

Om marginalmetoden har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild notering på fakturan enligt 11 kap. 8 § 13 p. ML. Det ska ske genom en hänvisning till

a. bestämmelserna i 9 b kap. ML,

b. artikel 26 i sjätte direktivet, eller

c. en annan uppgift som klargör att marginalmetoden har tillämpats.

Näringsidkare med avdragsrätt

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, får

reseföretaget enligt 9 b kap. 6 § ML tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och serveringstjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om skatteplikt, omsättningsland och skattesats.

Detta har även SRN ansett i förhandsbesked 2000-03-07. Ett bolag arrangerade i eget namn konferenser åt företag. Konferenserna bestod av totalpaket omfattande resa, kost och logi samt de övriga aktiviteter som kunden önskade. Bolaget hade för avsikt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML, eftersom kunderna var näringsidkare vars verksamhet medförde rätt till avdrag för ingående moms. Av förenklingsskäl ansåg bolaget att bestämning av omsättningsland för konferensarrangemanget skulle ske med utgångspunkt i en huvudsaklighetsbedömning. SRN ansåg dock att det var fråga om från varandra klart åtskilda prestationer, varför de aktuella tjänsterna skulle bedömas var för sig enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Undersökningsplikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör inte ställas alltför höga krav. Det får enligt Skatteverket anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer för moms finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Faktura från resebyrå

Vid biljettbokning vid en resebyrå är det vanligt att en tjänst som avser t.ex. personbefordran förmedlas i flera led och att den faktura som resenären får, upprättas i det sista ledet.

Om resenären är skattskyldig till moms, behöver denne en faktura för sin momsredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens momsregistreringsnummer. I vissa fall, t.ex. när ersättning för en förmedlad tjänst faktureras tillsammans med provision avseende förmedlingen, kan på en och samma faktura tas upp debiteringar från flera leverantörer. I sådana fall bör av fakturan framgå momsregistreringsnummer för varje leverantör. Om t.ex. registreringsnumret för den som ska utföra en förmedlad tjänst, av administrativa skäl inte kan anges på fakturan, bör godtas att på handlingen i stället anges någon annan uppgift varigenom den som omsätter tjänsten enkelt och säkert kan identifieras.

34 Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m.

34.1 Allmänt

Vid handel med begagnade varor m.m. kan en särskild form av mervärdesbeskattning tillämpas i vissa fall. Denna bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från avtalat försäljningspris för en vara eller en tjänst.

Sjätte direktivet

Reglerna för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter baseras på de bestämmelser i artikel 26a i sjätte direktivet som infördes genom Rådets direktiv 94/5/EG. Syftet med bestämmelserna är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EG.

9 a kap. ML

Beskattningen grundas på återförsäljarens vinstmarginal i stället för, som vid beskattning enligt allmänna bestämmelser på enbart försäljningspriset. Vinstmarginalbeskattning, VMB, bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper vissa begagnade varor mm. (se avsnitt 34.2.3) från någon som inte har haft avdragsrätt för ingående moms vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående moms på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den moms som kan anses hänförlig till denna marginal. Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående moms och han får i sin faktura till köparen inte öppet redovisa den moms som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Köparen har ingen avdragsrätt för moms som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för debiterad ingående moms beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för ingående moms avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

Import och export

Import och export av varor ryms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EG berörs. I 9 a kap. 2 § ML finns docksärskilda bestämmelser i fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 34.5.

VMB är frivilligt

Tillämpningen av VMB är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare enligt 9 a kap. 3 § ML alltid har möjligheten att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML. Det är således möjligt att vid försäljning av en vara redovisa moms för hela försäljningsbeloppet och att debitera skatten öppet enligt allmänna principer även om tillämpning av VMB enligt 9 a kap. 1 § ML är möjlig.

Ett skäl till att inte använda VMB kan vara då köparen har avdragsrätt för ingående moms vid förvärvet, se följande exempel.

Exempel

En bilhandlare köper in en begagnad bil för 40 000 kr och säljer den för 50 000 kr enligt VMB. Utgående moms redovisas med 2 000 kr och vinsten exklusive moms blir således 8 000 kr. Om i stället allmänna regler tillämpas blir försäljningspriset 60 000 kr om bilhandlaren vill ha samma vinstmarginal, 8 000 kr ([40 000 kr + 8 000 kr] + 25 % moms = 60 000 kr). För köparen blir det en avdragsgill moms med 12 000 kr och en kostnad på 48 000 kr i stället för en kostnad på 50 000 kr som blev fallet vid VMB.

Särskilja i bokföringen

Den som redovisar moms både enligt VMB och enligt de allmänna bestämmelserna är enligt 9 a kap. 15 § ML skyldig att i sina räkenskaper särskilja de olika transaktionerna.

34.2 Grundförutsättningar för VMB

Bestämmelserna i 9 a kap. ML bygger på följande kriterier.

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).

2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).

3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4–7 §§ ML (varukriteriet).

Samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda för att VMB ska få tillämpas. Emellertid kan en skattskyldig återförsäljare enligt bestämmelserna i 9 a kap. 2 § ML begära att få tillämpa VMB beträffande konstverk, samlarföremål och antikviteter som han importerat samt beträffande konstverk som han förvärvat från en skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, trots att sådana transaktioner normalt ligger utanför VMB:s tillämpningsområde.

34.2.1 Förvärvskriteriet

Tillämpnings-område

Bestämmelserna om VMB får enligt 9 a kap. 1 § ML tillämpas vid en återförsäljares omsättning av angivna varor förutsatt att de levererats till honom inom EG av

- någon annan än en näringsidkare,
- en näringsidkare i Sverige eller inom EG i övrigt som tillämpat VMB,
- en näringsidkare vars omsättning undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,
- en näringsidkare som undantagits från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML, eller
- en näringsidkare i ett annat EG-land vars omsättning inte medfört redovisningsskyldighet i det landet om den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos säljaren.

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört mervärdesskattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Så kan vara fallet om t.ex. ett bilhandelsföretag från ett annat bilhandelsföretag inom EG förvärvat en begagnad personbil med skattedebitering enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Jämför dock med vad som sägs vid 34.5 angående handel med konstverk m.m. Se även vad som sägs i avsnitt 34.6 angående VMB vid förvärv av varor från andra EG-länder som medför förvärvsbeskattning hos köparen (skattepliktiga GIF).

34.2.2 Återförsäljarkriteriet

Skattskyldig återförsäljare

Med skattskyldig återförsäljare förstås enligt 9 a kap. 8 § ML en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konst-

verk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Syftet med förvärvet

Av avgörande betydelse vid bedömningen av frågan huruvida den skattskyldige är återförsäljare eller inte, är hans syfte med förvärvet av varorna. En sådan bedömning måste därför göras för varje affärshändelse. Som huvudregel får anses gälla att varor som förvärvas för att användas i en verksamhet, t.ex. inventarier, inte omfattas av bestämmelserna om VMB. Syftet med förvärvet av en vara bör i allmänhet kunna anses styrkt utifrån hur förvärvet bokförts, t.ex. som varuinköp eller mot inventariekonto.

Normalt varusortiment

För varor som normalt ingår i en återförsäljares varusortiment bör, även om förvärvet av varan bokförts som t.ex. ett inventarieinköp, den därpå följande försäljningen få beskattas i enlighet med bestämmelserna om VMB om övriga förutsättningar härför är uppfyllda. Den omständigheten att ett varuinköp avseende en vara som normalt ingår i återförsäljarens varusortiment, bokförts som inventarieinköp eller att varan temporärt använts som inventarium, bör inte medföra att skattefrihet, med stöd av 3 kap. 24 § ML, föreligger för den efterföljande försäljningen.

Som exempel på en sådan situation kan nämnas det fall att ett bilhandelsföretag förvärvar en personbil från en privatperson och bokför detta som ett varuinköp. Personbilen används en tid i uthyrningsverksamhet (inventarium) och säljs därefter. Bilhandelsföretaget bör ha rätt att tillämpa VMB vid försäljningen. Om företaget i stället väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML innebär detta att moms beräknad på hela försäljningspriset ska redovisas.

Kommissionär

Som skattskyldig återförsäljare anses också den som handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning, dvs. den som är kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML). En auktionsförrättare som i eget namn säljer varor på uppdrag av en återförsäljare jämställs således med en skattskyldig återförsäljare. I ett sådant fall anses två omsättningar ha skett, en från huvudmannen till förmedlaren och en från förmedlaren till slutkund och varje led bedöms för sig. En kommissionär kan därför tillämpa VMB när han säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter under förutsättning att uppdragsgivaren har tillämpat VMB vid egen försäljning av varorna eller förvärvskriteriet i övrigt är uppfyllt, se avsnitt 34.2.1.

34.2.3 Varukriteriet

Begagnade varor

Med begagnade varor avses enligt 9 a kap. 4 § ML varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Härigenom utesluts varor som bär, svamp och oanvända slöjdalster. För att betraktas som begagnad måste varan ha varit begagnad vid såväl återförsäljarens förvärv som vid försäljningen. Åtgärder varigenom varan försätts i sedvanligt försäljningsskick, t.ex. reparation, rengöring eller restaurering påverkar inte varans status som begagnad eller inte.

Ny funktion

Om varan tillförts en ändrad funktion, dvs. har gjorts om till en annan vara, är den inte längre att anse som begagnad. Som exempel på en sådan situation kan nämnas förfarandet med skrotade fordon som pressas ihop och säljs som metallskrot. Delar från en begagnad vara som demonteras bör dock fortfarande anses som begagnade, förutsatt att delen behåller sin ursprungliga funktion.

Djur

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. RSV har i promemorian ”Mervärdesskatt på omsättning av begagnade varor m.m.”, utfärdad 1995-10-31, dnr 7858-95/900, gjort bedömningen att ett djur bör anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprunglige ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas tidigast när den andre ägaren, dvs. återförsäljaren, säljer djuret vidare.

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 not. 196, bedömdes frågan om i vad mån en otränad unghäst, som förvärvades från uppfödaren och därefter tränades till ridhäst, var att betrakta som en begagnad vara vid tidpunkten för vidareförsäljningen. SRN ansåg att bestämmelserna om VMB inte var tillämpliga eftersom förvärvet hade skett från en producent (uppfödaren). I sin motivering angav SRN att då moms inte hade utgått vid uppfödarens förvärv av hästen så hade inte heller någon dubbelbeskattning uppkommit. Mot bakgrund av bl.a. syftet med bestämmelserna om VMB kunde hästen därför inte anses utgöra en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § ML. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

RR har i dom 2004-06-21, RÅ 2004 ref. 45, ändrat SRN:s förhandsbesked från 2001-11-12 och fastställt att ett djur är att betrakta som en begagnad vara enligt 9 a kap. 4 § ML om en skattskyldig återförsäljare förvärvat det från en privatperson (annan än uppfödaren) även om djuret innan återförsäljarens

vidareförsäljning underkastats träning för viss specifik användning, exempelvis som ridhäst. Som bakgrund till domen finns EG-domstolens dom C-320/02, Stenholmen.

Undantag

Från definitionen av begagnade varor undantas enligt 9 a kap. 4 § ML

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

Guld, silver, platina

Genom lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2003 har ändring av definitionen begagnad vara skett såvitt avser varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina. Varor av detta slag utgör som nämnts inte begagnade varor enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Bestämmelsen innebär att obearbetat eller i huvudsak obearbetat material av ädelmetaller inte ska omfattas av definitionen begagnade varor. Däremot ska varor som framställts av ädla metaller omfattas av definitionen, exempelvis smycken. Av författningskommentaren till prop. 2002/03:5 som föregick lagändringen bör med obearbetat eller i huvudsak obearbetat material förstås ädelmetaller som inte bearbetats eller bearbetats i så ringa omfattning att de inte är attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetade ädla metaller.

Den tidigare definitionen avseende ädelmetaller av aktuellt slag hade en koppling till metallvärdet vid återförsäljarens inköp. Genom lagändringen påverkas numera bedömningen av huruvida varan definitionsvis är begagnad eller ej inte av metallmarknadens fluktuationer.

Konstverk

Med konstverk förstås enligt 9 a kap. 5 § ML

- tavlor och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nr 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
- skulpturer enligt KN-nr 9703 00 00 och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och

– handvävda tapisserier och väggbonader enligt KN-nr 5805 00 00 respektive 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Se avsnitt 34.5 om konstverk.

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV ansåg därvid att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

Samlarföremål

Med samlarföremål förstås enligt 9 a kap. 6 § ML

– frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nr 9704 00 00, och

– samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nr 9705 00 00.

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

Antikviteter

Med antikviteter förstås enligt 9 a kap. 7 § ML varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Varor som inte är konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt ovanstående definitioner kan trots det omfattas av bestämmelserna om VMB genom att de är sådana begagnade varor som avses i 9 a kap. 4 § ML.

34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

Beskattningsunderlaget kan beräknas antingen enligt bestämmelserna för normal VMB eller enligt bestämmelserna för förenklad VMB, som får tillämpas i vissa fall om normal VMB inte kan användas.

34.3.1 Normal VMB

Normal VMB

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 9 a kap. 9 § ML av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den moms som

hänför sig till vinstmarginalen. Vinstmarginalen utgörs vid normal VMB av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. I inköpspriset ska inräknas alla kostnadselement för inköpet utom eventuell ränta. Dock inräknas endast ersättning som erlagts till leverantören och således inte vad som erlagts till fristående fraktförare m.fl. På motsvarande sätt bestäms försäljningspriset. Kostnader för att t.ex. reparera en vara får inte inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget utgör 80 % av vinstmarginalen vid en skattesats på 25 %. Normal VMB innebär att marginalen och därmed beskattningen ska ske för varje enskild såld vara för sig.

Förlust

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer följaktligen ingen vinstmarginal. Försäljningen föranleder i ett sådant fall ingen beskattning. Den förlust som uppkommer får enligt 9 a kap. 10 § ML inte räknas av mot vinst vid annan försäljning.

34.3.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB

För vissa affärshändelser föreskrivs i 9 a kap. 11–12 §§ ML ett särskilt förfarande, s.k. förenklad VMB, för beräkning av beskattningsunderlaget. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen exklusive moms för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsinkomster minskade med periodens sammanlagda inköpsutgifter för varor av här aktuellt slag.

Förenklad VMB får bara användas för situationer där det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara. Som exempel kan nämnas frimärkshandeln där varorna ofta köps i hela samlingar medan försäljningen kan ske styckevis och antikhandeln där dödsbon köps in och däri ingående varor sedan säljs var för sig utan att den enskilda varans inköpspris är känt. Även den omvända situationen kan grunda rätt till användning av förenklad VMB, dvs. när varor köps in styckevis men säljs som ett parti utan att den enskilda varans försäljningspris är känt.

Motorfordon – ej förenklad VMB

Beträffande motorfordon får förenklad VMB tillämpas bara om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Olika skattesatser

Om förenklad VMB omfattar varor som ska beskattas med olika skattesatser så måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje tillämplig skattesats. Det innebär att en skattskyldig återförsäljare för varje redovisningsperiod måste veta vilka belopp som försäljning och inköp uppgår till per skattesats.

Fördelning kan dock vid behov ske efter skälig grund. Enligt prop. 2001/02:45, s. 51 kan en skälighetsbedömning bli aktuell t.ex. vid fördelning av inköpspriset per skattesats vid förvärv av ett helt dödsbo. Det kan även uppkomma situationer då både inköps- och försäljningspris måste fördelas efter skälig grund.

Fördelning av beskattningsunderlaget på olika skattesatser kan t.ex. bli aktuellt då en skattskyldig återförsäljare förutom begagnade varor som beskattas enligt skattesatsen 25 % även tillhandahåller begagnade böcker och tidskrifter som sedan den 1 januari 2002 beskattas enligt skattesatsen 6 %.

Se vidare avsnitt 14 beträffande skattesatser.

Förlust

Vid förenklad VMB får kvittning ske mellan förlust vid försäljning av vissa varor och vinst vid försäljning av andra varor. Om värdet av en viss redovisningsperiods inköp överstiger värdet av försäljningar för samma period får det underskott som därmed uppkommer läggas till inköpen under en efterföljande period.

Underskott får dock endast avräknas mot överskott av försäljning av varor som beskattas enligt samma skattesats. Underskott får inte avräknas mot överskott avseende försäljning av varor som beskattas enligt normal VMB utan endast inom det förenklade systemet.

Exempel

Ett företag har en positiv vinstmarginal på + 10 000 kr för varor som ska beskattas med 25 % och en negativ vinstmarginal (underskott) på – 5 000 kr för varor som ska beskattas med 6 %. Underskottet kan inte avräknas mot redovisningsperiodens positiva vinstmarginal utan ska i stället läggas till följande månads inköp enligt skattesatsen 6 %.

34.3.3 Kombinationer

Av 9 a kap. 3 och 11 §§ ML framgår att möjlighet finns att kombinera olika metoder. En skattskyldig återförsäljare får

alltid tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML utan hinder av bestämmelserna om VMB.

Huvudsaklig del - förenklad VMB

Om inköpen och försäljningen till huvudsaklig del under en viss redovisningsperiod medger att förenklad VMB används får återförsäljaren använda denna förenklade metod även avseende omsättning för vilken normal VMB annars skulle användas. Med huvudsaklig del förstås minst 75 %. För att genomgående få tillämpa förenklad VMB måste alltså minst 75 % av inköpen eller 75 % av försäljningen under redovisningsperioden ske på sådant sätt att vinstmarginalen för de enskilda varorna var för sig inte kan fastställas. Bedömningen sker varje redovisningsperiod för sig, varför rätten att tillämpa förenklad VMB inte automatiskt överförs till exempelvis perioden februari av det skälet att 75 % gränsen överskridits för perioden januari.

Det torde inte vara ovanligt att en skattskyldig återförsäljare använder alla tre metoderna, dvs. allmänna bestämmelser, normal VMB samt förenklad VMB.

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser belyses i följande exempel.

Korrigering av inköpskostnad

En återförsäljare som får tillämpa förenklad VMB hade under period 1 en total inköpssumma på 485 000 kr. Summan räknades av från periodens försäljning vid beräkning av vinstmarginalen. Under period 4 samma år säljer han till en annan skattskyldig återförsäljare en av varorna som förvärvades under period 1. Vid försäljningen vill han tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Härigenom skapas en avdragsrätt för ingående moms hos köparen. Eftersom detta strider mot principerna för VMB måste återförsäljaren därför göra en korrigering av den sammanlagda inköpssumman för period 1. Korrigeringen kan av praktiska skäl göras under en senare period, dock inte senare än den period när varuförsäljningen ska redovisas.

Korrigering av inköpskostnaden blir aktuell också i situationer där varan exporteras till en plats utanför EG förutsatt att förenklad VMB använts vid inköpet.

De möjligheter till kombinationer som finns innebär således att en vara som vid inköpstillfället hanterats enligt förenklad VMB, senare kan avyttras och hanteras enligt de allmänna bestämmelserna, men först måste en korrigering ske av inköpskostnaden.

I sakens natur ligger vid tillämpning av förenklad VMB normalt att det är svårt eller omöjligt att exakt räkna ut inköpskostnaden för den enskilda varan och därmed korrigeringsbeloppet för den vara som sålts enligt allmänna bestämmelser. Uppdelning av inköpskostnaden får då ske efter skälig grund, möjligen med hänsyn till normalt pålägg avseende den aktuella varutypen.

Exempel

En bilskrot köper under period 1 in en krockskadad bil för 10 000 kr. Eftersom syftet är att efter skrotning sälja delar från bilen får inköpsvärdet för förenklad VMB tillföras 10 000 kr för inköpsperioden. Två månader efter inköpet, dvs. under period 3, säljer bilskroten motorn från bilen för 5 000 kr till en bilverkstad. Eftersom bilverkstaden har avdragsrätt för ingående moms överenskommer parterna att VMB ska frångås och bilskroten väljer att tillämpa allmänna bestämmelser vid försäljningen av motorn med momsdebitering i fakturan. Bilskroten har normalt ett pålägg om 100 % vid försäljningen av begagnade bilmotorer och minskar därför förenklad VMB:s sammanlagda inköpsvärde för period 3 med (5 000 / 2 =) 2 500 kr.

34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

VMB är tillämpligt vid omsättning av begagnade varor, dvs. varor som varit i bruk. Se även avsnitt 34.6 när det gäller EG-handel, samt avsnitt 24 om bilar, bussar och motorcyklar.

Förenklad VMB ej tillåten

Som framgår av avsnitt 34.3.2 får förenklad VMB tillämpas vid omsättning av motorfordon endast om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Nya transport-medel

Fordon som varit i bruk i så ringa omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses vara nya transportmedel kan, vid omsättning inom landet, omfattas av bestämmelserna om VMB. En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km är således en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Enligt 9 a kap. 19 § ML är bestämmelserna om VMB dock inte tillämpliga då ett nytt transportmedel omsätts till annat EG-land. Sådan omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt

10.4.2.2. Se även nedan samt avsnitt 34.6 angående tillämpningen av VMB vid handel med andra EG-länder.

Bevisbörda

Skatteverket har i skrivelse 2005-02-02, dnr 130 753322-04/111, givit sin syn på VMB och utländska begagnade bilar och motorcyklar. Skrivelsen ersätter RSV:s skrivelse 2002-12-19, dnr 10650-02/120. Av Skatteverkets skrivelse framgår vilken undersökning verket anser att en skattskyldig återförsäljare bör göra, bl.a. i fråga om leverantörens rätt att tillämpa VMB, innan denna metod tillämpas av honom själv vid omsättning i Sverige av begagnade bilar och motorcyklar.

Undersöknings-plikt

LR i Vänersborg har i dom 2003-12-18, mål nr 107, 108, 109-02 delat Skatteverkets synsätt i fråga om undersökningsplikt och VMB, bl.a. med hänvisning till EG-domstolens domar C-342/87, Genius Holding, och C-454/98, Schmeink & Cofreth. Domen har överklagats.

Samma slutsatser har även LR i Mariestad kommit fram till i dom 2003-12-16, mål nr 1542-02.

Bevisbörda - inköp från annat EG-land

När det gäller bilar som köps in från bilhandlare i annat EG-land ska den svenske återförsäljaren kunna styrka att VMB får tillämpas av honom och därmed även att VMB tillämpats och kunnat tillämpas av leverantören. Genom att ta del av uppgifterna i bilens utländska registreringsbevis kan en återförsäljare ta reda på vem som tidigare varit innehavare av fordonet i leverantörslandet. Om det visar sig att det endast har varit företag som innehaft bilen kan normalt inte VMB tillämpas av den utländske bilhandlaren. Om den utländske leverantören i sin faktura till den svenske återförsäljaren trots detta uppgett att VMB tillämpats har inte den svenske återförsäljaren styrkt sin rätt att tillämpa VMB om inte ytterligare bevisning företes. En kontroll av leverantörens inköpsfaktura med avseende på för VMB bedömningen relevanta uppgifter är en sådan ytterligare undersökning som är nödvändig att göra för att säkerställa att leverantören har köpt bilen på ett sådant sätt att leverantören har haft rätt att tillämpa VMB. Vad som ska visas av den svenske återförsäljaren är att den utländske leverantören tillämpat VMB och också haft rätt därtill genom att förvärvet verkligen skett från annan än en näringsidkare med avdragsrätt. Naturligtvis kan leverantören dölja inköpspriset i sitt underlag innan det uppvisas för köparen.

Vid inköp från en säljare i ett annat EG-land som inte agerar som bilhandlare och som inte fakturerar enligt VMB-bestämmelserna förutsätter tillämpning av VMB för den

svenske återförsäljaren att leverantören inte är näringsidkare med avdragsrätt. Om den begagnade bilens sista innehavare enligt registreringsbeviset inte är samma person som bilen köps ifrån, bör leverantörens egenskap av privatperson ifrågasättas då han uppenbarligen inte innehaft bilen i egenskap av privatperson utan snarare anskaffat den för vidareförsäljning.

Ett fall där VMB kan vara tillämpligt, trots att enda innehavare enligt det utländska registreringsbeviset varit ett företag, är om fordonet varit föremål för s.k. privatleasing och privatpersonen (leasetagaren) efter leasingperiodens utgång köper bilen från leasingbolaget (innehavaren enligt registreringsbeviset) och sedan säljer den vidare till en bilhandlare. Det måste dock kunna dokumenteras att den utländske handlaren (leverantören) har köpt bilen från den privatperson som privat leasat bilen och att privatpersonen köpt bilen från leasingbolaget för att en svensk återförsäljare ska kunna använda VMB. Dokumentationen ska kunna återfinnas hos återförsäljaren.

Om en skattskyldig återförsäljare är osäker på om VMB kan tillämpas bör moms redovisas enligt ML:s allmänna bestämmelser. Transaktionen kan redovisas enligt VMB-reglerna om kreditfaktura och ny faktura utfärdas. Detta kan ske när återförsäljaren från sin leverantör erhållit underlag som visar att VMB har tillämpats och rätt därtill förelegat.

Bevisbörda - inköp i Sverige

Vid inköp från andra skattskyldiga återförsäljare i Sverige krävs också att leverantörsfakturan innehåller hänvisning till VMB för att den skattskyldige återförsäljaren i sin tur ska kunna tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen. Även i dessa fall ska återförsäljaren kunna styrka att VMB får tillämpas av honom och därmed även att VMB tillämpats och kunnat tillämpas av leverantören. En kontroll av fordonets ägarhistorik är nödvändig att göra för att fordonet ska kunna infogas i detta beskattningssystem. Om exempelvis fordonet innan det hamnade i en bilhandlares ägo utgjort anläggningstillgång i en verksamhet där avdragsrätt för ingående moms förelegat (exempelvis taxi, körskola eller biluthyrning) kan det inte säljas enligt reglerna om VMB.

Vid inköp från annan än näringsidkare med avdragsrätt, exempelvis en privatperson, kan som nämnts VMB tillämpas vid den efterföljande omsättningen. Om leverantören inte är registrerad ägare till fordonet eller om detta inte är inregistrerat i svenskt bilregister har återförsäljaren inte styrkt att leverantören inte är näringsidkare med avdragsrätt.

Om det föreligger osäkerhet om VMB kan tillämpas eller inte vid köp av begagnade bilar, som inte är registrerade i bilregistret, och säljaren uppger sig vara privatperson, bör det kontrolleras till vem och på vilket sätt den sista innehavaren enligt det utländska registreringsbeviset har sålt fordonet. Leverantörens inköpsfaktura måste undersökas med avseende på relevanta uppgifter för VMB-bedömningen.

Hävning av köp, Återtag av vara, demobil

Om köpet återgår efter försäljning av en helt ny personbil, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återtagna bilen anses ny vid såväl återtagstillfället som vid nästa försäljning. Återtagandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning t.ex. använts som demonstrationsbil får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. VMB förutsätter nämligen att varan är begagnad även vid återförsäljarens förvärv och att förvärvet inte medfört avdragsrätt för ingående moms (förvärvskriteriet).

Vid ett finansieringsföretags försäljning av en enligt avtal med säljaren återtagen vara får VMB tillämpas om bilen ursprungligen sålts enligt dessa bestämmelser, se även avsnitt 15.2.8 angående finansieringsföretags återtag av varor som sålts på avbetalning.

Reparationskostnad, skrotpremie och bilskatt

Vidare är det Skatteverkets uppfattning att

- reparationskostnad avseende begagnat fordon inte får inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen,
- övriga bilreparationer, dvs. tjänster avseende fordon, faller utanför VMB:s tillämpningsområde.

Eventuell ersättning till leverantören för skrotpremie och bilskatt bör för ett bilskrotningsföretag räknas in i inköpspriset.

34.4.1 Kundförlust

VMB inom t.ex. bilhandeln förutsätter att en enskild affärshändelse ger vinst. Uppkommer en kundförlust medför transaktionen inte någon beskattning. I allmänhet konstateras en kundförlust först efter det att varan sålts och momsen har redovisats. Med stöd av 13 kap. 24 och 25 §§ ML får skatten i sådana fall rättas i efterhand i deklaration för den period då kundförlusten är konstaterad.

Återtagande med äganderätts-förbehåll – förlust

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel. Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderättsförbehåll. Moms har för varje försäljning redovisats med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

	Bil A	*Bil B*	*Bil C*	*Bil D*
Försäljningspris	110 000	110 000	110 000	110 000
Inköpspris	100 000	100 000	100 000	100 000
Tänkt marginal	10 000	10 000	10 000	10 000
Kunden betalar	50 000	50 000	50 000	50 000
Skuld	60 000	60 000	60 000	60 000
Bilens restvärde	90 000	50 000	60 000	52 000
Återbetalning till kunden	30 000	-10 000	0	-8 000

Om återförsäljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstaterats att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet, dock som mest med det belopp som tidigare redovisats som utgående moms. Det är endast avseende bil B och D som förlust har uppkommit. I dessa fall kan skatten korrigeras med stöd av 13 kap. ML. För bil B med hela den redovisade skatten och för bil D med 1 600 kr.

Inköpspris vid nästa försäljning

Bilarna i exemplet är begagnade och kan vid kommande försäljning beskattas enligt bestämmelserna om VMB. Ett återtagande av vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) betraktas inte som en omsättning i momssammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Inköpspriset vid den efterföljande försäljningen bör därför beräknas med utgångspunkt från det ursprungliga förvärvet men korrigeras till vad som återstår efter återtagandet. I det ovanstående exemplet kan inköpspriset vid nästa försäljning beräknas enligt följande

- ursprungligt inköpspris, 100 000 kr,
- minskat med vad kunden erlagt, 50 000 kr,

– ökat med eventuellt återbetalningsbelopp, 30 000 kr avseende bil A,

– ökat med den del av den tänkta marginalen som beskattats, 10 000 kr avseende bil A och C samt 2 000 kr avseende bil D.

De nya inköpspriserna uppgår till 90 000 kr, 50 000 kr, 60 000 kr respektive 52 000 kr.

34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

34.5.1 Konstverk

Gräns för skattskyldighet

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo var före den 1 november 1995 undantagen från skatteplikt. Samtidigt med slopandet av detta undantag infördes i 1 kap. 2 a § ML en bestämmelse som innebär att skattskyldigheten vid sådan omsättning inträder först om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till 300 000 kr eller mer. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning ska beskattas.

Frivillig skattskyldighet

Upphovsman eller dennes dödsbo kan hos Skatteverket begära frivillig skattskyldighet enligt 1 kap. 2 b § ML, om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kr för beskattningsåret. Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet gäller från dagen för beslutet eller från den tidpunkt som den skattskyldige begär och till utgången av andra året efter året för beslutet.

VMB inom konsthandeln

Återförsäljare som förvärvar konstverk från en upphovsman som inte är skattskyldig till moms får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående moms beräknas på vinstmarginalen.

Upphovsman – konstnär

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättning. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 % i stället för 25 %. RR fastställde förhandsbeskedet, RÅ 2000 not. 65. I analogi med SRN:s ställningstagande kan inte heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe. Jfr avsnitt 30.3.2.2.

34.5.2 Samlarföremål och antikviteter – inköp före ikraftträdandet

Även samlarföremål och antikviteter kan bli föremål för VMB. Från och med den 1 november 1995 har införts skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt med karaktär av samlarföremål samt för omsättning av frimärken. Återförsäljare som före denna tidpunkt skattefritt förvärvat sådana varor får också för dessa tillämpa VMB. Vid beräkning av vinstmarginalen ska som inköpspris i första hand användas det verkliga inköpspriset. Om återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris ska detta anses ha varit 50 % av priset vid försäljningen enligt övergångsbestämmelserna till lagändringen vid införandet av reglerna om VMB.

34.5.3 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter med skattedebitering

I fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, dvs. inköp från tredje land, finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 % av beskattningsunderlaget. Tullverket är beskattningsmyndighet och påför moms avseende inköp från tredje land. Det är Tullverket som gör bedömningen om en vara ska klassificeras som konstverk, samlarföremål eller antikvitet.

Särskilt beslut

VMB kan, enligt 9 a kap. 2 § ML, tillämpas beträffande omsättning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, samt beträffande konstverk, som återförsäljaren importerat. Import av samlarföremål och antikviteter medför samma rätt. För att få tillämpa VMB för sådan omsättning, som föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos Skatteverket. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret.

Ingående moms

Förvärv av konstverk från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Debitering sker antingen av leverantören eller av Tullverket. Den debiterade momsen är enligt 9 a kap. 13 § ML inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB avseende omsättningen och Skatteverket beslutat därom. Den av upphovsmannen eller Tullverket debiterade momsen får dock enligt 9 a kap. 9 § ML inräknas i inköpskostnaden vid

beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import.

Förskjuten avdragsrätt

Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och Skatteverket beslutat om detta. Om återförsäljaren efter att beslut erhållits om att VMB får tillämpas vid inköp från upphovsman eller efter import väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen eller Tullverket debiterad skatt. Avdragsrätten inträder i så fall enligt 9 a kap. 14 § ML först i den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren.

34.6 EG-handel

VMB kan också tillämpas vid handel mellan EG-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML omsätta varor till köpare i annat EG-land och förvärva varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EG-land samt tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen i Sverige.

Se även avsnitt 34.4 när det gäller handel med begagnade bilar och motorcyklar.

Export

I fråga om export, dvs. försäljning till tredje land, tillämpas de allmänna bestämmelserna i 5 kap. 9 § ML. VMB enligt 9 a kap. 17 § ML inte kan tillämpas i dessa fall.

Nya transportmedel

Jämför även vad som sägs i avsnitt 34.4 angående försäljning av nya transportmedel till annat EG-land. VMB kan enligt 9 a kap. 19 § ML inte tillämpas vid sådan omsättning.

Försäljning till annat EG-land

Om en svensk återförsäljare säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EG-land och vid försäljningen tillämpar VMB, är omsättningen inte undantagen från skatteplikt, jfr 9 a kap. 18 § ML. Detta innebär att försäljningen inte ska redovisas i kvartalsredovisningen. Inte heller får momsen anges i fakturan. På fakturan ska däremot anges att beskattning sker i enlighet med artikel 26a i sjätte direktivet, 9 a kap. ML eller en annan uppgift om att VMB-systemet tillämpas. I fakturan kan exempelvis noteras ”Second-hand goods”, ”Margin scheme” eller ”Differenzbesteuerung”.

Inköp från annat EG-land – säljaren tillämpar VMB

Beträffande den omvända situationen dvs. då en svensk skattskyldig återförsäljare förvärvar begagnade varor m.m. från en skattskyldig återförsäljare i annat EG-land, framgår av 9 a kap. 1 § 2 p. ML att VMB kan tillämpas vid den efterföljande försäljningen. Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid försäljningen till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet indikeras bl.a. genom att säljaren i sin faktura måste ange att han tillämpat vinstmarginalbeskattning. Härigenom undantas förvärvet (GIF) från beskattning i enlighet med 3 kap. 30 f § ML (motsvaras av artikel 26a D b i sjätte direktivet). Om det däremot inte av fakturan framgår att säljaren tillämpat VMB så ska köparen beskattas för förvärvet i Sverige (skattepliktigt GIF). Det ankommer på köparen, om denne vill undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed kunna använda VMB vid sin återförsäljning, att styrka att förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 30 f § ML är uppfyllda. Leverantörens tillämpning av VMB innebär vidare att denne tar ut moms på försäljningen med vinstmarginalen som grund, dock ej öppet debiterad. Den sålunda erlagda utländska momsen utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

VMB ska alltid framgå av fakturan

Enligt direktiv 2001/115/EG ska samtliga medlemsstater i EG senast den 1 januari 2004 ha infört bestämmelser motsvarande dem i 11 kap. 8 § 13 p. ML, se avsnitt 34.7. Den svenske köparen måste alltså vid förvärvet se till att fakturan innehåller uppgifter om att försäljningen av varan i det andra EG-landet beskattats med tillämpning av VMB.

Rättspraxis - 3 kap. 30 f § ML

KR i Göteborg har i dom 2003-12-17, mål nr 3503–3505-02, instämt i Skatteverkets bedömning att en näringsidkare oaktat god eller ond tro har att visa sin rätt att tillämpa ML:s specialreglering i fråga om VMB.

Inköp från annat EG-land – svenskt VAT-nummer

En svensk återförsäljare som däremot åberopat sitt VAT-nummer för att härigenom förvärva en begagnad vara utan utländsk moms (skattepliktigt GIF), får inte tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning. Ett sådant förvärv, där leverantören inte debiterat utländsk moms, medför att den svenske återförsäljaren ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser dvs. förvärvsbeskattning avseende GIF i enlighet med bestämmelserna i 2 a kap. ML. Utgående moms beräknas enligt allmänna bestämmelser med försäljningspriset som underlag vid vidareförsäljningen.

Utländsk moms debiterad

Förvärvsbeskattning och beskattning av vidareförsäljning enligt ML:s allmänna bestämmelser ska även ske i de fall en säljare i ett annat EG-land öppet debiterat sitt lands moms i fakturan, eller då någon öppen debitering av moms visserligen inte skett men där uppgift saknas i fakturan om att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB.

De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att bestämmelserna om VMB ska vara tillämpliga vid förvärv från andra EG-länder kommenteras även i avsnitt 24.4.

Inköp från privatperson i annat EG-land

Bestämmelserna om VMB är även tillämpliga då en svensk återförsäljare vidareförsäljer begagnade varor som förvärvats från en säljare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare med avdragsrätt, t.ex. från en privatperson.

När det gäller inköp av begagnade bilar från personer som inte är registrerade innehavare till bilen bör återförsäljaren ifrågasätta om inköpet verkligen sker från en privatperson, se vidare avsnitt 34.4 vid kantrubrik bevisbörda.

Distansförsäljning t.ex. postorder

En utländsk företagare i annat EG-land som säljer varor till svenska kunder som inte är skattskyldiga till moms, exempelvis postorderförsäljning, kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, dvs. om fråga är om handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML inte tillämplig, jfr 9 a kap. 18 § 2 st. ML. Varorna anses således omsatta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, dvs. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB även om mottagarlandets omsättningströskel överskrids.

34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde

Momsdebitering

För omsättning där återförsäljaren tillämpat VMB får enligt 9 a kap. 16 § ML skattens belopp eller underlag för beräkning av skatten inte anges i fakturan. Skälet till detta är att skatten inte är avdragsgill hos förvärvaren. Om skatten angivits innebär detta att återförsäljaren inte uppfyllt kraven för att få tillämpa VMB. I så fall ska skatten beräknas på ett

beskattningsunderlag som bestäms utifrån de allmänna bestämmelserna i ML.

Enligt 11 kap. 8 § 13 p. ML ska den skattskyldige i sin faktura vid tillämpning av VMB hänvisa till 9 a kap. ML, artikel 26 a i sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att VMB-systemet tillämpas. Se även vid kantrubriken Inköpsfaktura samt avsnitt 17.4.

Höga krav på bevisning

Bestämmelserna om VMB är ett avsteg från de allmänna regler som gäller enligt ML. Det ställs därför höga krav på bevisning av att förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda.

Inköpsfaktura

9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköpskostnader samt att fråga är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Beviskraven bör därför ställas med utgångspunkt från bestämmelserna i 11 kap. 8 § ML och 14 kap. 2 § 1 st. SBL.

Av 14 kap. 2 § SBL framgår att en deklarationsskyldig ska ha ett underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten samt för kontroll av beskattningen.

Av inköpsfakturan ska, som tidigare nämnts, framgå om leverantören tillämpar bestämmelserna om VMB vid försäljningen.

Förskott

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis för beställd vara inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 3 § ML när betalningen mottas. Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

Exempel

Ett bilhandelsföretag säljer den 31 januari en begagnad personbil för 100 000 kr. Kunden erlägger 10 000 kr i förskott. Bilen levereras den 10 februari varvid återstoden 90 000 kr erläggs. Bilhandelsföretaget har beräknat vinstmarginalen till 20 000 kr. Utgående moms med 20 % därav, utgör 4 000 kr. Av skatten bör 400 kr anses belöpa på perioden januari och 3 600 kr på perioden februari.

34.8 Räkenskaper

VMB särskiljs i räkenskaperna

Enligt vad som följer av 9 a kap. 15 § ML ska den som är skattskyldig återförsäljare, utöver vad som följer av bokföringslagens (1999:1078) redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina

räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare är skyldig att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed.

En återförsäljare kan vara skyldig att tillämpa tre olika metoder för inköp och försäljning av begagnade varor m.m. Han kan redovisa dels enligt ML:s allmänna bestämmelser och dels enligt bestämmelserna om VMB varvid såväl VMB enligt normal metod som enligt den förenklade metoden kan bli aktuell.

RSV har i en PM 1995-12-13, dnr 8767-95/900, angivit metoder för bokföring av moms i samband med tillämpning av VMB.

Se även avsnitt 36 i handledning för mervärdes-skatteförfarandet 2004, (SKV 555).

35 Finansiella tjänster

35.1 Allmänt

Inom den finansiella sektorn (finansmarknaden) verkar banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag, börser, auktoriserade marknadsplatser och clearingorganisationer samt försäkringsbolag, försäkringsmäklare och understödsföreningar.

Undantag för finansiella tjänster finns i 3 kap. 9 och 10 §§ ML, vilka motsvaras av artikel 13 B a och d i sjätte direktivet.

35.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel

Av 3 kap. 9 § 1 st. ML framgår att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Detta gäller bank- och kreditföretag, värdepappersbolag samt även andra typer av företag som tillhandahåller tjänster av nämnda slag. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen, (3 kap. 9 § 2 st. ML).

Enligt 10 kap. 11 § 2 st. och 12 § jämfört med 5 kap. 7 § 2 st. 6 och 3 st. 1 och 2 p. ML föreligger vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom 3 st. 2 p. ML, förvaltning av investeringsfonder enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder rätt till återbetalning av ingående moms. Detta gäller dock endast under förutsättning att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG eller att den som förvärvar varan eller tjänsten är någon utanför EG.

35.2.1 Bank- och finansieringstjänster

Bank- och finansierings-tjänster

Undantaget omfattar bl.a. räntor samt sådana avgifter och provisioner inom bank- och finansieringsföretagens kontorsrörelse som har samband med in- och utlåning, betalningsförmedling, kreditförmedling, kreditgarantier och handel med valutor.

Exempel på vad som omfattas av skattefrihet är avgifter för

- kontoutdrag och saldouppgifter,
- gireringar och överföringsuppdrag,
- uppläggning av krediter.

Upplåning och utlåning

SRN har i ett förhandsbesked 1997-12-16 ansett att den i ansökningen aktuella verksamheten omfattades av undantaget. Av handlingarna framgick att sökandebolaget upptog lån från allmänheten mot s.k. vinstandelsbevis och i sin tur lånade ut huvuddelen av de upplånade medlen till sitt utländska moderbolag.

Betalningsförmedling – drift- och utveckling av datasystem m.m.

Ett företag svarade för drift och utveckling av datasystem för en bank. Företaget hanterade dessutom system för betalningsförmedling och clearing för banken. Även bankens datasystem för internredovisning hanterades av företaget. RR ansåg att företaget tillhandahöll skattepliktiga tjänster, RÅ 1992 not. 210. Vid tillämpningen av detta rättsfall måste EG-domstolens dom C-2/95, Sparekassernes Datacenter, beaktas. Av EG-domstolens dom framgår att tjänstens natur ska vara det avgörande och inte att tjänsten utförs av viss typ av företag eller att rättsförhållandet föreligger med slutlig kund.

Betalningsförmedling

SRN har prövat frågan om undantaget är tillämpligt för tjänster som tillhandahålls av Bankgirocentralen. I förhandsbesked 1997-11-13 har nämnden med hänvisning bl.a. till EG-dom C-2/95, Sparekassernes Datacenter, ansett att de tjänster som innefattar transfereringar av medel mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahålls i anslutning härtill utgör sådan banktjänst som omfattas av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kan utnyttja via sina terminaler. Uppdragsfakturering ansågs däremot som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation som inte kan anses som ett underordnat led i denna och vars omsättning därför inte omfattades av undantaget. Bankgirocentralen överklagade förhandsbeskedet avseende uppdragsfaktureringen. RR gjorde samma bedömning som SRN såvitt avsåg uppdragsfaktureringen (RÅ 1999 not. 46).

KR i Stockholm har 2004-06-15 i mål nr 4890-2000, 4891-2000, 4892-2000 och 4893-2000 ansett att moment som ingår som nödvändiga led vid överföring av medel mellan konton omfattas av undantaget. Tjänster hänförliga till framställning av uppdragsblanketter, vinnarkonto, bankstatistik och registrering av konto för överskjutande skatt är dock skattepliktiga.

Kassaservice-tjänster

I ett förhandsbesked 2004-06-15 har SRN ansett att ett bolag som på uppdrag av annat bolag utför s.k. kassaservicetjänster tillhandahåller banktjänster. Tjänsterna bestod i att förmedla insättningar och uttag på bankkonton, inlösen av checkar och postgiroutbetalningar, mottagning av dagskassor, förmedling av betalningar samt kontrollräkning av kontanter.

Förmedling av låneansökning

Fastighetsmäklares förmedling av låneansökningar, vilka föregåtts av viss kreditbedömning, till bank har i ett förhandsbesked inte ansetts utgöra en bank- eller finansieringstjänst enligt GML. Bolaget överklagade. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked, RÅ 1994 not. 13. Förhandsbeskedet är dock numera inte tillämpligt eftersom omsättning av tjänst som avser kreditförmedling är undantagen från skatteplikt. I EG-domstolens dom C-2/95, Sparekassernes Datacenter, fastslog dessutom domstolen i fråga om tolkningen av artikel 13 B d punkterna 3–5 i sjätte direktivet (motsvarande 3 kap. 9 § ML) att undantaget från skatteplikt inte är beroende av att transaktionerna utförs av en viss typ av företag.

SRN har 2004-05-25 inte ansett att tjänster i samband med kreditansökningar som tillhandshålls av ett postorderföretag utgör kreditförmedling som är undantagen från skatteplikt. Postorderföretaget öppnade inkomna ansökningar, registrerade, diarieförde samt tog fram kompletterande uppgifter. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Förmedling av bostadslån

I ett förhandsbesked 1997-01-23 har SRN ansett att hanteringen av långfristiga bostadskrediter mellan en bank och ett kreditmarknadsbolag utgjorde kreditförmedling och omfattades av undantaget för finansiella tjänster. RR gjorde en delvis annan bedömning än SRN, RÅ 1998 not. 111. RR anförde att ansökningen och förhandsbeskedet fick anses avse dels tjänster som banken A utförde åt kreditmarknadsbolaget B fram till och med beviljat kreditbelopp betalades ut, dels tjänster vid omsättning av lån eller övertagande av kredit. RR fann, i likhet med SRN, att bankens tjänster vid omsättning av lån och övertagande av krediter för vilka kreditmarknadsbolaget B var

kreditgivare utgjorde kreditförmedling. RR förklarade däremot att banken A:s omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter inte var undantagen från skatteplikt enligt ML. Vad som betecknats som banken A:s efterarbete ansågs inte kunna definieras, varför förhandsbesked i denna del inte kunde lämnas. RR ändrade således förhandsbeskedet vad avsåg arkivering av kreditakter, undanröjde förhandsbeskedet till den del det avsåg annat efterarbete än arkivering av kreditakter och fastställde i övrigt förhandsbeskedet.

Valutahandel

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-08 ansett att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML är tillämpligt på de växlingsvinster som uppstår vid växling av valuta. SRN anförde bl.a.: ”Det tilltänkta valutabolagets verksamhet avser valutatransaktioner och omsättningarna omfattas därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknar för bedömningen betydelse om valutabolaget vänder sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrivs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag.” Jfr EG-domstolens dom C-172/96, First National Bank of Chicago, vari bl.a. fråga om valutahandel på avistamarknad utgör undantagen omsättning av vara eller tjänst var föremål för bedömning.

Notariatverksamhet

Notariatverksamhet är inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att avgifter för depåer och för notariatförvar samt arvoden för tjänster av juridisk, ekonomisk eller teknisk karaktär, omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om tjänster avseende skattekonsultation, deklarationer, boutredning, privat rådgivning samt övrig juridisk och ekonomisk rådgivning.

Förvaltning av lånerevers

I RÅ 1996 not. 243 avseende ett överklagat förhandsbesked har RR uttryckt att ledning för tolkning av begreppet finansieringstjänst enligt ML och GML kan hämtas från lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag. Enligt den lagen anses med finansieringsverksamhet näringsverksamhet som har till ändamål att lämna eller ställa garanti för kredit, förmedla kredit till konsumenter eller medverka till finansiering genom att förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande. I det aktuella förhandsbeskedet ansågs sökandebolagets förvaltning av säljarreverser i fastighetsaffärer som skattepliktig omsättning. Även om tjänsten innehöll inslag som kunde falla in under begreppet finansieringsverksamhet ansågs dessa moment som underordnade led i tillhandahållandet.

Indrivnings-tjänster

Skatteplikt föreligger vid utförande av inkassouppdrag för kunders räkning. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären (jfr avsnitt 7 och 12.2).

Indrivnings-tjänster och administrativa tjänster avseende factoring

Administrativa tjänster avseende factoring ingår inte i undantaget från skatteplikt. Med administrativa tjänster avses t.ex. bokförings- och reskontratjänster i samband med factoringen.

I dom C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, har EG-domstolen funnit att direktivet ska tolkas så att när ett factoringföretag tillhandahåller factoringtjänster genom att köpa sin kunds fordringar tillhandahåller det kunden en tjänst som i huvudsak går ut på att avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken.

Domstolen konstaterade att factoring ska tolkas enligt sin objektiva karaktär oavsett form av factoring. Domstolen konstaterar också att factoring med hänsyn till sin objektiva karaktär har som huvudsakligt ändamål att driva in fordringar från tredje man. En ekonomisk verksamhet, varigenom en näringsidkare köper fordringar med den kreditrisk som följer med detta och i gengäld tar ut en avgift av sina kunder, utgör inkasso i den mening som avses i artikel 13 B d 3 i sjätte direktivet.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, kommenterat domen. Av skrivelsen framgår att om det huvudsakliga syftet med tjänsten är att tillhandahålla en administrativ tjänst samt avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken så är omsättningen skattepliktig oavsett om det är fråga om fakturaköp eller fakturabelåning. Detta gäller oavsett om avlastningen av betalningsrisken för fordringarna är med eller utan regressrätt. Detta gäller även om ersättningen tas ut som en minskning vid betalningen avseende kundfordringen.

I vissa fall av fakturaköp finns dock inte något tillhandahållande av någon tjänst i form av avlastning av indrivningen.

Det kan vara fallet om förfallna fakturor köps för endast en symbolisk del av nominella värdet. I dessa fall avser köpet i princip värdelösa fordringar och köparen kan inte anses tillhandahålla kunden någon tjänst i form avlastning av indrivningen och betalningsrisken.

Av skrivelsen framgår också att Skatteverket anser att om det vid fakturabelåning även föreligger en kreditgivning, som inte är underordnad administrations- och indrivningstjänsten, är denna undantagen från skatteplikt och den ränta som erhålls som ersättning ska inte beskattas. Detta gäller även om ränta tas ut som en minskning vid utbetalningen av det nominella kundfordringsbeloppet.

Förvaltning av fordringar (skuldsanering)

I ett förhandsbesked förvärvade ett bolag förfallna fordringar. Ett koncernbolags tjänster innebärande att för bolagets räkning föra förhandlingar med gäldenärer och även bevilja nya krediter hos bolaget har bedömts utgöra förvaltningstjänster som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Eventuella inslag som i mervärdesskattehänseende är att betrakta som finansiella tjänster framstår som underordnade led i förvaltningen (förhandsbesked 2001-12-05, som fastställts 2003-11-27 av RR, RÅ 2003 not. 194).

Bankfack

Uthyrning av bankfack och andra förvaringsutrymmen omfattas inte av skattefriheten.

Andra tjänster

Skatteplikt föreligger vidare för omsättning av tjänster avseende bokföring, översättning, fotokopiering och tillhandahållande av programvara samt för kreditupplysning och allmänna administrativa tjänster. Detta gäller även då tjänsterna tillhandahålls åt ett annat finansieringsföretag. I det fall sådan tjänst tillhandahålls åt ett annat företag som ingår i samma mervärdesskattegrupp som det tillhandahållande företaget föreligger dock ingen omsättning och därmed inte skattskyldighet (jfr 6 a kap. ML och avsnitt 9.10).

Värdering av fastighet

Ett företag åtog sig att på uppdrag av en bank i samband med långivning utföra tjänster avseende värdering av fastigheter. RR ansåg att företaget utförde skattepliktiga tjänster, RÅ 1992 not. 209.

Återtagna varor

Finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML.

Likaså är bankernas försäljning av artiklar som inköpts för försäljning till kunder skattepliktig.

35.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet

Värdepappers-handel

Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Vad som avses med sådan verksamhet framgår av 3 kap. 9 § 3 st. 1 och 2 p. ML. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt nämnda lagrum omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej. Förvaltning av investeringsfonder enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder utgör också värdepappershandel.

Transaktioner/ förhandlingar rörande aktier

Undantaget motsvarar undantagen i artikel 13 B d punkterna 3, 5 och 6 i sjätte direktivet. Innebörden av artikel 13 B d i dessa delar har tolkats i domarna C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), och C-235/00, CSC Financial Services. Den analys som domstolen gjorde i SDC-domen avseende överföringar och betalningar gäller i princip även handeln med värdepapper. Värdepappershandel innefattar därmed handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning. Jfr SDC-domen, punkt 73, och CSC-domen, punkt 26–28. Av CSC-domen följer att uttrycket transaktioner rörande värdepapper avser transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper. Även uttrycket ”förhandlingar... rörande... värdepapper” har tolkats. Domstolens bedömning är att uttrycket inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa.

Omsättning och förmedling av värdepapper

Bestämmelsen innebär att vederlag för aktier och andra värdepapper samt courtage, avgifter och provisioner som tas ut av exempelvis banker och värdepappersbolag vid handel i kommission och förmedling av värdepapper är undantagna från skatteplikt.

Lagerbolag

Försäljning av aktier medför inte skattskyldighet. Detta innebär att vederlaget för aktierna vid försäljning av ett s.k. lagerbolag genom överlåtelse av aktierna i bolaget inte medför skattskyldighet.

Förmedling av aktie i samband med börs-introduktion/ny-emission

I ett förhandsbesked 1999-11-02 har SRN ansett att s.k. corporate financeverksamhet i den del den avser förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission utgör en enda tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. S.k. corporate financeverksamhet innefattar ett flertal olika tjänster, som anknyter till ett bolags finansiering. RR har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2001 not. 23.

Garantiprovision

Investmentbanker m.fl. erbjuder tjänster i samband med nyemission och kan då bl.a. åta sig – mot en garantiprovision – att förvärva aktier som eventuellt inte blivit tecknade vid en emission. I dom 2003-12-15, RÅ 2003 ref. 94 har RR funnit att detta åtagande är en tjänst som inte är underordnad någon huvudtjänst och att den separata tjänsten inte omfattas av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster. Inte heller är undantaget för värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet tillämpligt.

Likviditets-garantitjänst

SRN har i förhandsbesked 2004-03-05 inte ansett att ett åtagande att, i syfte att främja likviditeten i uppdragsgivarens aktie, fortlöpande och för egen räkning ställa köp- och säljkurser avseende aktien är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Incitaments-program för anställda

I ett förhandsbesked 2002-01-09 har ett uppdrag avseende upprättande av incitamentsprogram baserat på teckningsoptioner för de anställda varit föremål för prövning. Uppdraget omfattar fyra olika delmoment rörande bl.a. utarbetande av villkor, genomgång av formalia, värdering av optionerna samt insamling och sammanställning av information. SRN ansåg inte att de avsedda tillhandahållandena kunde anses utgöra förmedlingstjänst avseende aktier och andra värdepapper och inte heller ett led i en sådan tjänst. Tjänsten kan därmed inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Företagsöver-låtelse – förmed-ling av aktier och andra andelar

I ett överklagat förhandsbesked ansågs uppdrag att bl.a. finna en köpare till samtliga aktier i ett bolag som konsulttjänster i samband med företagsöverlåtelse, vilka inte omfattas av undantaget för värdepappershandel, RÅ 1994 not. 422.

Utgången blev likartad i RÅ 1996 not. 84 avseende verksamhet med information och förmedling/anvisning av köpare avseende aktier som var under tvångsinlösen.

I ytterligare ett förhandsbesked blev utgången likartad. SRN ansåg 1996-11-08 att en enstaka förmedling av samtliga aktier i ett företag i allt väsentligt får anses vara att bedöma som en

konsulttjänst i samband med en företagsöverlåtelse och därför inte utgör sådan värdepappershandel i form av förmedling av aktier som avses i undantagsbestämmelsen i ML.

Förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag har däremot ansetts utgöra omsättning av en enda tjänst som omfattas av undantaget (förhandsbesked 2001-06-18).

Även i ett förhandsbesked 2002-01-09 har SRN kommit fram till att ett företagsförsäljningsuppdrag som inkluderar att biträda vid försäljning av aktier eller andra andelar, genom att finna köpare till och genomföra försäljning av aktier/värdepapper för uppdragsgivarens räkning, omfattas av undantaget från skatteplikt. Vid utförandet av uppdraget upprättas normalt prospekt/försäljningsmemorandum samt utförs regelmässigt värdering, företagsanalys och affärsstrukturering.

KR i Stockholm, i likhet med LR, har också kommit fram till att ett värdepappersbolag som handhaft överlåtelsen av aktierna i ett bolag omfattas av undantaget för förmedling av aktier. I tjänsten har ingått att ta fram ett informationsmemorandum över bolaget, att identifiera potentiella köpare och förhandla med dem samt att genomföra försäljningen. (KR i Stockholm 2002-08-29, mål nr 5796–5797-2000).

Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market makertjänster

I anslutning till uppdrag att förmedla räntebärande instrument från emittent till placerare, vilket omfattas av undantaget från skatteplikt (jfr RÅ 2001 not. 23), tillhandahålls även tjänster innebärande att fortlöpande ange köpräntor på andrahandsmarknaden och, när bolagets eget innehav gör det möjligt, även ange säljräntor samt ange dessa i Reutersystemet eller motsvarande informationssystem. RR konstaterade i dom 2004-11-29, RÅ 2004 ref. 100, att det förhållandet att en emittent är beredd att betala ersättning till bolaget för att bolaget upprätthåller en andrahandsmarknad inte kan anses innebära att denna ersättning utgör vederlag för bolagets skattefria omsättning av värdepapper. Tillhandahållandet ansågs inte utgöra en tjänst avseende värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Inte heller ansågs åtagandet utgöra en bank- och finansieringstjänst.

Tjänst utförd av elektronisk handelsplats (börs)

En tjänst avseende värdepapper som medför en rättslig och finansiell förändring avseende situationen mellan parterna omfattas av undantaget från skatteplikt. Om en elektronisk handelsplats tillhandahåller en tjänst som innebär att värdepapper omsätts och erhåller ersättning för denna specifika tjänst är tjänsten undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Undantaget omfattar dock inte tillhandahållande av information elektroniskt.

Tjänst avseende kontoföring av finansiella instrument

En central värdepappersförvarare, dvs. ett företag som har auktorisation att kontoföra finansiella instrument i avstämningsregister (jfr lag (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument), kan tillhandahålla tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Tjänster som tillhandahålls till emittent (dvs. avstämningsbolag) och som säkerställer att ägaromregistrering/överföring sker mellan vp-konton i avstämningsregister eller att registrering sker vid emission anses omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta eftersom tjänsten medför en rättslig och finansiell förändring avseende det aktuella värdepappret. Däremot omfattas inte tjänst avseende uppdatering av aktieägarbok av undantaget.

Undantaget omfattar även registreringstjänster som innebär att rättigheter eller skyldigheter avseende värdepapper skapas, förändras eller utsläcks.

Tjänster till s.k. kontoförande institut (dvs. den som av en central värdepappersförvarare medgetts rätt att vidta registreringsåtgärder i avstämningsregistret) omfattas också av undantaget när tjänsten omfattar ett ansvar för förändringen av den rättsliga och finansiella ställningen avseende värdepappret (jfr EG-domarna C-235/00, CSC Financial Services och C-2/95, Sparekassernes Datacenter, samt RÅ 1999 not. 46 Bankgirocentralen).

Förmedling av köp och säljorder, courtagedelning

RR har i domar 2003-11-18, RÅ 2003 ref. 72 och RÅ not. 189-190, bedömt frågan om skatteplikt för tjänster som går ut på att mot ersättning, vanligen i form av andel i courtage, förmedla kunders köp- och säljorder avseende värdepapper till ett värdepappersbolag (tidigare benämnda fondkommissionär) som därefter utan medverkan av förmedlaren genomför transaktionerna. RR fann att sådana förmedlingstjänster oavsett att åtagandet var förbundet med en viss kreditrisk inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML eller motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet.

Förmedling av obligation

I en skrivelse 1999-12-27, dnr 2546-99/120, har RSV ansett att ersättning från Riksgäldskontoret till återförsäljare av premieobligationer omfattas av undantagsbestämmelserna för förmedling av värdepapper.

Tjänst avseende förmedling av fondandel och information

Ett bolags internetbaserade tjänster till ett fondbolag, vilket är ett aktiebolag som fått tillstånd att utöva förvaltning av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, har bedömts i ett förhandsbesked 2000-12-21. Fråga var dels om tjänst rörande information skulle bedömas som en fristående tjänst, dels om tjänst rörande förmedling av fondsparares köp och försäljning (inlösen) av fondandelar skulle utgöra från skattplikt undantagen värdepappershandel enligt ML. SRN bedömde informationstjänsten som en fristående tjänst som inte omfattas av något av undantagen i ML och genomförandet av förmedling av fondandelar som en från skatteplikt undantagen tjänst.

Förvaltning av kapital

Ett överklagat förhandsbesked rörde frågan om ett bolag A bedrev värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Bolaget förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde A på eget initiativ och utan samråd med kunden göra ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade värdepapper förvarades i depå hos bolaget B, systerbolag till A, som också verkställde köpen och försäljningarna. Kunden skulle till A eller annan utöver visst avtalat arvode – om ej annat avtalats – erlägga avgifter i form av courtage och andra transaktionskostnader. SRN ansåg inte att bolaget A:s tjänster var undantagna från skatteplikt. Att det i bolagets uppdrag ingår att utan vidare direktiv från kunden ge köp- och säljorder till fondkommissionären kan varken anses som omsättning eller förmedling av värdepapper i nu angiven bemärkelse. Enligt nämndens mening har de tjänster som bolaget tillhandahåller i stället närmast karaktär av analys- och rådgivningstjänster. Sådana tjänster är enligt vad som ovan anförts inte undantagna från skatteplikt. För denna bedömning saknar det betydelse hur provisionen beräknas. RR instämde i SRN:s bedömning och fastställde det överklagade förhandsbeskedet, RÅ 1993 not. 71.

I ett förhandsbesked 1997-02-05 hänvisade SRN till RÅ 1993 not. 71 ovan och ansåg att sökandebolagets omsättning var skattepliktig. Omständigheterna i det aktuella ärendet var följande. Sökandebolaget A ingår i en koncern. Ett koncernbolag, B, vill att A ska förvalta visst kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument som statsskuldväxlar, obligationer, certifikat m.fl. instrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Handeln ska ske i B:s namn och äganderätten till värde-

papperen tillkommer B. Nämnden ansåg att den tjänst som A ska tillhandahålla B i allt väsentligt är av samma slag som en sådan tjänst som bedömdes i RÅ 1993 not. 71, dvs. en analys- och rådgivningstjänst. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 1998-12-14, RÅ 1998 not. 249.

Kapitalförvaltningsuppdrag har även varit föremål för prövning av RR i ett överklagat förhandsbesked 2001-05-08. Uppdraget i det aktuella fallet grundar sig på en uppdragsbeskrivning som kunden medverkar till att utforma. Vidare utformas bl.a. direktiv för kortsiktig handel och beslut om uppdragen avseende långsiktiga placeringar fattas av en kommitté. Avgiften bestäms i förhållande till förvaltat kapital. Enligt det av RR i dom 2003-11-04, RÅ 2003 not. 178, fastställda förhandsbeskedet ska uppdraget anses utgöra en enda tjänst som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Förvaltning av investeringsfonder

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML innebär att förvaltningsarvoden som tas ut vid förvaltning av investeringsfonder är undantagna från moms.

Investeringsfond – administration

I dom 2003-11-05 av RR, RÅ 2003 not. 179, angående ett överklagat förhandsbesked från 2002-04-29 har ett bolags tjänster till fondbolag avseende administration avseende fondbolagets förmögenhetsförvaltning av värdepappersfonder inte ansetts omfattas av undantaget för förvaltning av investeringsfonder (då benämnda värdepappersfonder).

I ett förhandsbesked 2003-06-18 har SRN prövat ett liknande ärende. Tjänsterna avsåg här fondredovisning, finansiell information samt kvalitetssäkring och ansågs inte omfattas av undantaget för förvaltning av investeringsfonder (värdepappersfonder). Detta förhandsbesked har överklagats av sökanden.

SRN har i förhandsbesked 2004-10-05 ansett att ett bolags åtagande enligt avtal om kapitalförvaltning och serviceavtal utgör två klart särskiljbara delar av bolagets prestation. Den del som omfattas av serviceavtalet ansågs inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML.

I ett förhandsbesked 2003-01-09 har SRN prövat en fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag betingade sig från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltar, var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

SRN beslutade att fondavgiften, som enligt ansökningen tas ut av fondbolaget med högst 1,25 % av fondens värde, avser en

sådan förvaltningstjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML. För momsfrihet krävs dock att bolaget får Finansinspektionens tillstånd att såsom fondbolag utöva fondverksamhet.

Försäljningsavgiften, som tas ut av kunden/fondandelsinnehavaren med högst 2 % av andelens värde vid försäljning, avser tjänster i form av försäljning av andelar i värdepappersfonder. Detta är sådan värdepappershandel som är omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 1 st. ML. Den extra avgift som tas ut av kunder/fondandelsinnehavare, enligt fondbolagets särskilda förvaltningsmodell tillämpad på önskemål om placeringsstrategi, omfattas däremot inte av undantaget enligt nämnden. Denna tjänst utgör en rådgivningstjänst, som inte omfattas av bolagets fondförvaltning, och som inte kan hänföras till sådan bank- och finansieringstjänster som avses i 3 kap. 9 § ML.

I ett annat förhandsbesked 2003-06-18 har ett svenskt fondbolags förvärv av förvaltartjänster från utländsk förvaltare bedömts utgöra omsättning och förvärv av en tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML.

35.3 Undantag för försäkringstjänster

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

Försäkringsföretagen tillhandahåller även ett antal andra fristående tjänster, för vilka skatteplikten får bedömas från fall till fall. Det kan vara fråga om olika administrativa eller finansiella tjänster, databehandling, skadereglering m.m. Om en sådan tjänst skulle ingå som ett naturligt och underordnat led i en tillhandahållen försäkringstjänst omfattas den dock av undantaget från skatteplikt. I annat fall blir försäkringsbolaget skattskyldigt om det tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Detta kan vara fallet då ett försäkringsbolag tillhandahåller datatjänster, arbetskraft, administrativa tjänster, m.m.

Försäkrings-transaktioner

I ett förhandsavgörande 1999-02-25 har EG-domstolen i målet C-349/96, Card Protection Plan, uttalat beträffande undantaget för försäkringstransaktioner att artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas så ”att en skattskyldig som inte är försäkringsgivare och som inom ramen för en kollektiv försäkring som han har

tecknat, ger sina kunder, som utgör försäkringstagarna, ett försäkringsskydd genom att anlita en försäkringsgivare som svarar för försäkringsrisken, utför en försäkringstransaktion i den mening som avses i nämnda bestämmelse. Uttrycket försäkring i denna bestämmelse innefattar de verksamhetsklasser avseende räddningsservice som återges i bilagan till rådets första direktiv 73/239/EEG av den 24 juli 1973 om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direktförsäkring än livförsäkring, i dess lydelse enligt rådets direktiv 84/641/EEG av den 10 december 1984".

Domstolen uttalade vidare att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om transaktionen ska anses bestå av två fristående tjänster eller om den ena "utgör den huvudsakliga tjänsten i förhållande till vilken den andra tjänsten är underordnad, så att den senare skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten".

Slutligen uttalade domstolen att artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas så att "en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet".

Completion bonds

SRN har i ett förhandsbesked 1999-10-01 prövat huruvida en verksamhet att sälja s.k. completion bonds ("färdigställandegaranti") är en skattepliktig verksamhet enligt ML. Verksamheten beskrevs som en form av åtagande enligt vilket sökandebolaget garanterar sina kunder – filmproducenter m.fl. aktörer inom filmbranschen – att en viss film som åtagandet avser ska bli färdig inom en viss tid och till en viss, angiven kostnad. Bolaget följer inspelningen av filmen dagligen, genom olika rapporteringssystem, och kan självständigt fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla åtagandet. Fråga var huvudsakligen om sökanden kunde anses omsätta försäkringstjänster. SRN ansåg att verksamheten inte kunde hänföras till undantaget i 3 kap. 10 § ML och att omsättningen inte heller enligt någon annan bestämmelse i ML var undantagen från skatteplikt. SRN åberopade EG-domstolens dom C-349/96, Card Protection Plan, och hänvisade till vad man där anfört angående begreppet försäkringstransaktioner: att sådana enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.

Kompensation för fordran i konkurs

RSV har i en skrivelse, 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörer, som hade fordran i en konkurs och erbjöds full kompensation av en tredje part (en intresseorganisation) mot villkor att leverantören överlät sin fordran för en krona och även ansökte om medlemskap i intresseorganisationen. Frågan var dels om det förelåg en konstaterad kundförlust för virkesleverantören, se vidare avsnitt 12.6, dels om betalningsströmmen skulle anses som en försäkringsersättning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 10 § ML. En försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML ansågs inte föreligga.

Drift- och administrativa tjänster

RR fastställde 1997-06-16, RÅ 1997 ref. 42, ett förhandsbesked. RR ansåg, i likhet med SRN, att ett försäkringsbolags åtagande att bedriva ett annat försäkringsbolags försäkringsrörelse var en tjänst avseende drift och administration av verksamhet och inte en försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML.

RR motiverade sitt ställningstagande med att undantaget i 3 kap. 10 § ML från skatteplikt gäller endast ”försäkringstjänster” och att det synes stå bäst i överensstämmelse med vanligt språkbruk att använda detta uttryck som beteckning på sådana tjänster som försäkringsgivaren tillhandahåller direkt till försäkringstagaren. RR ansåg vidare att förarbetena till ML inte ger stöd för att uppfatta anknytningen till begreppet försäkringsrörelse som en utvidgning i förhållande till vad som nu sagts utan pekar snarare på att anknytningen har gjorts i preciserande och begränsande syfte.

Annat försäkringsbolags verksamhet

Tjänst att bedriva ett annat försäkringsbolags verksamhet har också prövats av EG-domstolen i målet C-240/99, Skandia. Av domen framkommer att ett försäkringsbolags åtagande att, mot det vederlag som utgör en marknadsmässig ersättning, bedriva ett annat helägt försäkringsbolags verksamhet, vilket fortsätter att ingå försäkringsavtal i eget namn, inte utgör en försäkringstransaktion i den mening som avses i artikel 13 B a i sjätte direktivet.

Skadereglering m.m.

Ett företag som åtar sig att på uppdrag från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare, göra tekniska undersökningar, värderingsuppdrag eller skaderegleringar, tillhandahåller skattepliktiga tjänster. EG domstolen har i mål C-8/01, Taksatorringen, funnit att artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att värdering av motorfordonsskador som en dansk sammanslutning, Taksatorringen, vars medlemmar är försäkringsbolag, utför på medlemmarnas vägnar varken utgör försäkringstransaktioner eller närstående tjänster som utförs av en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent.

Varor som övertagits vid skadereglering

Försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Försäkringsföretaget har dock ingen avdragsrätt för ingående moms när det tar över varan.

Underordnat led

Försäkringar som ingår som underordnat led i annat tillhandahållande se avsnitt 12.4.

Förmedling

Som ovan nämnts kan även andra förmedlare av försäkringar än försäkringsmäklare anses utföra försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt. Det kan här vara fråga om t.ex. återförsäljare av varor som förmedlar en försäkring avseende den försålda varan. Av avgörande betydelse är att tjänsten ska avse åstadkommande av ett försäkringsavtal mellan huvudmannen och en försäkringstagare.

Försäkringstjänst resp. försäkringsförmedling

I RÅ 1995 not. 105 fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående skatteplikten vid omsättning av en försäkringsförmedlares tjänster.

RR:s majoritet gjorde samma bedömning som SRN:s majoritet. Detta innebar att majoriteten ansåg att undantaget för försäkringstjänster är tillämpligt på dels de tillhandahållanden som avser försäljning av försäkringar, dels de som avser besiktningar utförda antingen som underlag för premiesättning m.m. innan kunden fått teckna försäkring, eller som t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden, avser en bedömning av om ett tillfredsställande försäkringsavtal föreligger.

Besiktningar som utförs i rent skadeförebyggande syfte och sådan skadereglering som avser sanering och reparation för att åtgärda viss typ av skada omfattas däremot inte av undantaget och är således skattepliktiga.

I förhandsbeskedet drog SRN upp vissa riktlinjer för vad som bör anses utgöra försäkringstjänster. Det gällde både tjänster tillhandahållna av försäkringsgivare och förmedlares tjänster. Dessa riktlinjer har RR, i och med ovanstående dom, godtagit.

Beträffande försäkringsgivare menade SRN att försäkringar, antingen direktförsäkringar eller återförsäkringar, dvs. koncessionspliktiga tjänster, är att hänföra till försäkringstjänster. I sådana tjänster får även anses ingå s.k. beståndsvård, dvs. inspektioner av försäkringsobjekt för att hålla skaderisken nere och biträde till kunden vid skada m.m. Vidare får anses ingå inspektion och åtgärdande av skada vid inträffat försäkringsfall.

Beträffande försäkringsmäklare och annan förmedlare av försäkringar (t.ex. bank eller bilhandlare som har samarbetsavtal med försäkringsbolag) anförde SRN bl.a. följande:

> ”Såvitt gäller försäkringsmäklares tjänster får det anses klart att skattefriheten enligt ML inte är avsedd att gälla tjänster som tillhandahålls utan samband med försäkringsmäklarverksamhet. En naturlig avgränsning synes därför vara att till skattefria tjänster enligt ML hänföra sådana tjänster som ingår i en verksamhet på vilken den ovannämnda lagen om försäkringsmäklare är tillämplig.
>
> Övervägande skäl talar för att behandla även tjänster som utförs av andra förmedlare av försäkringar efter samma grunder. Även anvisningstextens ordalydelse ”förmedlare av försäkringar”, tyder på att avsikten har varit att undanta endast tjänster avseende själva förmedlingen av försäkringsavtalen. Tjänster som inte syftar till att sluta sådana avtal skulle därmed vara uteslutna från skattefriheten.”

SRN ansåg således att försäkringsmäklares förmedling av direktförsäkringar kan anses som försäkringstjänst. Även riskanalyser och rådgivning av juridisk och ekonomisk natur som denne utför i en upphandlingssituation eller under ett försäkringsavtals löptid på grund av förändringar i försäkringsobjektet, försäkringstagarens risksituation m.m., samt inspektioner i samband med förnyelse eller omskrivning av ett försäkringsavtal får anses utgöra försäkringstjänst. Motsvarande bör gälla för annan förmedlare av försäkringar.

Utanför försäkringstjänstområdet faller däremot rent skadeförebyggande åtgärder, t.ex. installation av larm, inspektioner för att förhindra skada och åtgärder som avser t.ex. reparations- och byggnadsverksamhet, samt åtgärder som avser att återställa försäkringsobjektet i oskadat skick, då dessa tjänster tillhandahålls av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar.

Telefonförsäljning

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1999-06-18 att telefonförsäljning av försäkringar ska ses som en försäkringstjänst. Sökandebolaget skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. SRN gjorde följande bedömning. ”Syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar är att sluta försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare.”

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-23 ansett att bl.a. telemarketingförsäljning av livförsäkringar enligt uppdragsavtal med ett försäkringsbolag utgör försäkringsförmedling. Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket.

Administrationstjänster

I ett förhandsbesked 1996-05-14 hänvisade SRN till det ovan refererade förhandsbeskedet, RÅ 1995 not. 105, och ansåg att de tjänster som sökandebolaget tillhandahöll sina lokala försäkringsbolag inte kunde ses som förmedling av försäkring eller som ett underordnat led i en sådan förmedling. Enligt nämnden tillhandahölls tjänsterna de lokala bolagen för att de skulle bedrivas effektivt och på ett likartat sätt och var i allt väsentligt att anse som administrationstjänster.

Fondförsäkring

I ett förhandsbesked 1998-05-14 har SRN ansett att placeringstjänst av fondförsäkring inte kan hänföras till undantaget för försäkringstjänster eller till något annat undantag från skatteplikt enligt ML. Sökandebolaget bedrev verksamhet avseende rådgivning om och förmedling av placeringar av s.k. fondförsäkringar. I denna försäkringsform är det försäkringstagaren som bestämmer i vilka av tillgängliga värdepappersfonder som försäkringskapitalet ska placeras. Försäkringstagaren uppdrar åt sökandebolaget att för deras räkning göra de placeringar och omplaceringar av försäkringskapitalet som bedöms vara tillämpliga, alternativt kan sökandebolaget anlita extern fondförvaltare som genomför sådana omplaceringar. SRN ansåg att sökandebolaget tillhandhåller försäkringstagarna något som närmast kan betraktas som en analys- och rådgivningstjänst avseende fondplacering.

SRN har i ett förhandsbesked 2003-10-02 ansett att ett bolag som, i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt, anvisar placeringar respektive omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder inte utför omsättningar som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden. RR gjorde 2004-12-23, mål nr 7469-03, samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

SRN har även i ett förhandsbesked 2004-10-05 ansett att tillhandahållande av en fondförsäkring i form av en fondportfölj inte omfattas av undantaget i 3 kap. 10 § ML. Genom att, mot en extra årlig avgift, välja en färdig fondportfölj uppdrar försäkringstagaren åt försäkringsbolaget att göra de placeringar och omplaceringar som bedöms lämpliga.

36 Överlåtelse av vissa tillgångar

36.1 Allmänt

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 varken medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en särskild undantagsregel fanns för dessa transaktioner. En sådan undantagsregel finns därför i 3 kap. 24 § ML.

I sjätte direktivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B c.

36.2 Skattefrihetens omfattning

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML av ingående moms när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

Annat än omsättningstillgångar

Undantaget är begränsat till omsättning av andra tillgångar än omsättningstillgångar. Härmed avses inte endast inventarier, material och avfallsprodukter utan också olika rättigheter till varor, goodwill m.m. (se prop. 1993/94:99 s. 157–158).

Ändrad karaktär

I en skrivelse 1995-09-08, dnr 4115-95/901, till Försvarets materielverk (FMV) har RSV ansett att en tillgång kan ändra karaktär till omsättningstillgång. Till stöd för detta hänvisar RSV till prop. 1993/94:99 s. 159 där det sägs att så länge varan behåller sin karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska moms inte tas ut. RSV ansåg att FMV:s försäljning av överskottsmateriel, som vid förvärvet i redovisningshänseende ansetts som anläggningstillgångar, vid försäljning i en utåtriktad verksamhet ändrade karaktär och att skatteplikt förelåg för omsättningen.

Det här angivna synsättet med ändrad karaktär bör komma ifråga endast i de fall där verksamheten med försäljning av tillgångarna ordnats i form av permanent butiksförsäljning eller liknande som är helt jämförbar med motsvarande konkurrerande verksamheter av kommersiell natur.

Ej avdrags- eller återbetalningsrätt

En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är att varken avdragsrätt eller återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärvet har förelegat. Bestämmelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller tjänster avseende sjukvård, överlåter ett inventarium som anskaffats till den från skatteplikt undantagna verksamheten.

När ett företag, som varken haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se avsnitt 37.1).

Staten har varken avdragsrätt för ingående moms (jfr 8 kap. 8 § ML) eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Den kompensationsrätt för ingående moms som statliga myndigheter kan ha enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt ska inte beaktas vid tillämpningen av 3 kap. 24 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär. RSV har i skrivelse 2002-12-13, dnr 9999-02/100, klargjort sin syn på vad som gäller beträffande skattskyldighet för moms vid statliga myndigheters försäljning av vissa tillgångar.

Med hänsyn till att undantagen från skatteplikt kan ha ändrats genom åren kan rätt till avdrag ha förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång. Ett avdrag för s.k. fiktiv skatt, som kan ha erhållits före den 1 november 1995, ska tolkas som att avdragsrätt förelegat vid förvärvet vilket innebär att undantaget i 3 kap. 24 § ML inte kan bli tillämpligt.

Vinstmarginal-beskattad tillgång

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om vinstmarginalbeskattning saknar köparen avdragsrätt. Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML kan därför tillämpas vid försäljning av en vid inköpet vinstmarginalbeskattad tillgång när det är fråga om annan tillgång än en omsättningstillgång. Detta framgår av prop. 1994/95:202 s. 43.

Uttagsbeskattad tillgång

Enligt 3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML gäller undantag från skatteplikt vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

Förbrukningsmaterial

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet enligt 3 kap. 24 § 2 st. ML. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt förelegat eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t.ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför därför inte skattskyldighet.

36.3 Inskränkningar i skattefriheten

Tillgång tillförd betydande värde

Har en tillgång tillförts betydande värde innebär detta att omsättning av tillgången inte undantas från skatteplikt (3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML). Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt förelegat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet

medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket ”mera betydande förvärv” av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (se prop. 1993/94:99 s. 159).

Överlåtelse av verksamhet

När verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överlåts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer.

Jämkningsreglerna

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdragsrätt till någon del uppkommit inom korrigeringstiden (jfr 8 a kap. ML), ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men erhållet avdrag på grund av jämkningsreglerna hänför sig till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

36.4 Ej undantaget från skatteplikt

Försäkringsföretag

I samband med skadereglering förekommer att försäkringsföretag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2). Enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML undantas inte ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången från skatteplikt.

Finansieringsföretag

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas enligt 3 kap. 24 § ML inte från skatteplikt finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång.

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad moms om återtagandet skett från någon som haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML (se avsnitt 15.2.8). Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av

en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML inte undantagen från skatteplikt.

Har återtagandet skett från någon som varken haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. Däremot har finansieringsföretaget, enligt den särskilda avdragsbestämmelsen i 8 kap. 11 § ML, i ett sådant fall rätt till avdrag för den ingående moms som hänför sig till värdet av varan. Denna avdragsrätt gäller under förutsättning att varan inte ursprungligen sålts med tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Om så är fallet kan dock även finansieringsföretaget i sin tur tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning vid sin försäljning av varan (se avsnitt 34).

Fartyg och luftfartyg

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg. Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt (se prop. 1993/94:225 s. 24–25). För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt blir därför försäljningen eller uttaget en skattepliktig transaktion, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML.

37 Överlåtelse av verksamhet

37.1 Allmänt

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas från beskattning verksamhetsöverlåtelse om vissa förutsättningar är uppfyllda. I sjätte direktivet artikel 5.8 finns en bestämmelse som uppnår samma resultat som 3 kap. 25 § ML.

Enligt EG-domstolen är syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående momsen (C-497/01, Zita Modes, punkt 39). Syftet med den svenska undantagsbestämmelsen är detsamma som syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet, dvs. att undanröja likviditetspåfrestningar hos den som förvärvar en verksamhet eller del därav för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).

Undantag från skatteplikt enligt ML

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av ”del” av verksamhet (se avsnitt 37.4).

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, föreligger skattskyldighet i vanlig ordning. Även vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av rörelse föreligger skattskyldighet.

Undantag från omsättning enligt sjätte direktivet

Artikel 5.8 i sjätte direktivet anger att medlemsstaterna kan anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig detta sker mot vederlag eller inte eller som tillskott till ett bolag. Vid behov får medlemsstaterna vidta åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut. Av artikel 6.5 i sjätte direktivet framgår att artikel 5.8 ska tillämpas på motsvarande sätt vid tillhandahållanden av tjänster (t.ex. hyresrätter, patent m.m.).

I det svenska undantaget talas om tillgångar som överlåts i samband med verksamhetsöverlåtelse. Begreppet tillgångar omfattar både varor och vissa tjänster såsom immateriella rättigheter vilket får anses innebära de tillhandahållanden som avses i sjätte direktivet även omfattas av ML:s bestämmelse.

Att den svenska bestämmelsen har utformats som ett undantag från skatteplikt medan bestämmelserna i sjätte direktivet innebär att aktuella överlåtelser inte ska anses utgöra varuomsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet, dvs. att transaktionen inte medför skattskyldighet, blir detsamma (SOU 1994:88 s. 183).

Tillämpning av undantaget

Av RÅ 2001 not. 99 framgår att med hänsyn till att bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör ett undantag från den generella skatteplikten för omsättning av varor bör iakttas att tolkningen ska göras restriktivt så att påförande av utgående moms hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående moms inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

RR anger dessutom i den här domen följande synsätt på överlåtarens skattskyldighet respektive förvärvarens avdragsrätt. Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om skattemyndigheten vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt

normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

Annat undantag tillämpligt på överlåtelsen

Om omsättningen undantas från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av en läkarpraktik som kan ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

37.2 Skattefrihetens omfattning

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML innehåller flera olika förutsättningar som måste vara uppfyllda för att undantaget ska gälla. Det ska vara fråga om

- en verksamhet (eller del därav) som överlåts (antingen genom vanlig överlåtelse eller vid fusion eller liknande),
- förvärvaren ska vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, och
- verksamheten ska fortsätta efter överlåtelsen (denna avsikt ska kunna styrkas).

Verksamhet – gemenskapsrättsligt begrepp

EG-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, angett att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag” är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Detta begrepp ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av varulager.

I RÅ 2001 not. 99 har RR uttalat följande allmänna slutsatser beträffande vad som förstås med överlåtelse av verksamhet. ”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag (”a going concern”).” RR anger vidare i domen att som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar

som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål. RR har gjort denna tolkning i ljuset av artikel 5.8 i sjätte direktivet. RR gör således den bedömningen att 3 kap. 25 § ML ska tolkas i enlighet med artikel 5.8 i sjätte direktivet vad gäller förutsättningarna för när undantaget är tillämpligt.

EG-domstolens avgörande C-497/01, Zita Modes, har meddelats efter RR:s dom RÅ 2001 not. 99. Eftersom EG-domstolen i nämnda mål har angivit att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller en del därav” är ett gemenskapsrättsligt begrepp bör tolkning av begreppen ”verksamhet” eller ”del därav” göras i enlighet med EG-domen. En sådan tolkning får i stort anses överensstämma med vad som framgår av RÅ 2001 not. 99.

I Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, har angetts att exempel på objektiva omständigheter som innebär att det är fråga om en verksamhet eller del därav som överlåts kan vara kundstock, uppdrag, lager, inventarier, hyresavtal avseende lokal, olika immateriella rättigheter etc. Det ska vara fråga om överlåtelse av hel affärsrörelse eller en del av sådan (inkluderat materiella och immateriella tillgångar). För det fall det endast är t.ex. ett varulager som överlåts kan svårigheter föreligga för överlåtaren att visa att verksamhetsöverlåtelse föreligger. Ofta föreligger ingen verksamhetsöverlåtelse när endast lager eller inventarier överlåts utan i normalfallet föreligger i dessa fall en affärstransaktion eller investering som medför skattskyldighet till moms. Det avgörande är, oavsett om hel verksamhet eller endast del överlåts, att det är en kombination av olika tillgångar som är tillräcklig för att det ska bli möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet. Det som binder samman dessa delar är den omständigheten att de tillsammans gör det möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet medan varje enskild del inte skulle vara tillräcklig för detta syfte.

Endast överlåtelse av tillgångar

SRN har i ett förhandsbesked från 2001-01-15 angivit att syftet med undantaget för verksamhetsöverlåtelse, enligt SOU 1987:45 s. 123, har varit att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med verksamhetsöverlåtelse eller del därav till annan person för fortsatt drift av verksamheten. Innebörden av det tilltänkta förfarandet är att bolaget A upphör med den del av bolagets verksamhet som omfattar uthyrning av några maskiner till

bolag B och avyttrar dessa tillgångar till sistnämnda bolag. Detta sistnämnda bolag kommer härefter att fortsätta att använda maskinerna i sin ordinarie verksamhet vilken är en annan än den som bolaget A använt maskinerna i. Den tilltänkta överlåtelsen kan med detta synsätt inte anses utgöra en sådan verksamhetsöverlåtelse som omfattas av undantaget. En sådan bedömning får enligt SRN också anses stå i överensstämmelse med innebörden av artikel 5.6 i sjätte direktivet.

Krav på förvärvaren

Undantaget från skatteplikt förutsätter att verksamhetsöverlåtelsen görs till någon som är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Detta krav överensstämmer med en sådan åtgärd som medlemsstaterna enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet får vidta för att hindra konkurrenssnedvridning.

Fortsatt drift

EG-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, framhållit att syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet är att de överföringar som avses i bestämmelsen är sådana där mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts vidare och inte omedelbart avveckla verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret. Domstolen konstaterar också att det i artikel 5.8 inte uppställs något krav på att förvärvaren före överlåtelsen ska ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren. Vidare konstateras att det inte finns något uttryckligt villkor i artikel 5.8 avseende mottagarens framtida användning. Det framgår dock av syftet med regeln att de överföringar som avses är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen vidare.

I RÅ 2001 not. 97 bedömdes att undantagsbestämmelsen var tillämplig trots att den övertagna verksamheten var avsedd att bedrivas endast under en kortare tid för att därefter av förvärvaren flyttas till annan ort och införlivas med en där sedan tidigare bedriven verksamhet.

Det föreligger således ett krav på att verksamheten ska drivas vidare (eller en avsikt om detta) för att undantaget ska vara tillämpligt. Det kan t.ex. inte vara fråga om en igångvarande verksamhet om den egentliga verksamheten avvecklats redan hos överlåtaren och därmed inte drivs vidare.

Avsikt – fortsatt drift

Problematiken med att det räcker med en avsikt om fortsatt drift har behandlats i Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111. Där anges följande. ”Vid verksamhetsöverlåtelser bedrivs verksamheten vanligtvis vidare hos förvärvaren. EG-domstolens uttalande att det är tillräckligt

med en avsikt att bedriva vidare verksamheten innebär att verksamhetsöverlåtelse kan föreligga även om det ändras efter överlåtelsen med hänsyn till exempelvis att ekonomisk lönsamhet inte föreligger. Avsikten mellan parterna var i samband med överlåtelsen att verksamheten skulle drivas vidare men pga. någon omständighet ändras detta. Vid ett sådant förhållande ska undantaget kunna tillämpas. Dock måste det finnas objektiva omständigheter som styrker att avsikten förelegat. Det är omständigheterna vid den faktiska överlåtelsen som ska avgöra om det är fråga om sådan verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt eller inte och inte senare uppkomna förhållanden."

Ej krav på samma verksamhet

Vidare framgår av samma skrivelse att det föreligger ett krav på att förvärvaren av en verksamhet eller del av en sådan ska fortsätta att bedriva eller ha för avsikt att fortsätta bedriva verksamheten för att undantaget från momsplikt avseende verksamhetsöverlåtelse ska bli tillämpligt. Även om det inte klart framgår att det ska vara fråga om samma verksamhet anser Skatteverket att det indirekt måste vara fråga om i stort sett samma verksamhet. EG-domstolen (C-497/01, Zita Modes) har ansett att medlemsstaterna inte har rätt att ha något uttalat krav om att samma verksamhet ska ha bedrivits av förvärvaren före överlåtelsen. I och med att domstolen i målet hänvisar till att det är affärsrörelsen i bestämd form som ska fortsätta kan detta inte anses innebära annat än att det ska vara fråga om i stort sett samma verksamhet som ska fortgå. Om det inte är fråga om samma verksamhet så måste den nya verksamhetsinriktningen innebära en användning av inventarier och/eller övriga tillgångar som i stort motsvarar den tidigare användningen i driften av en ekonomisk verksamhet. Detta för att förutsättningen, att det ska vara fråga om fortsatt drift (eller avsikt om detta), ska vara uppfylld.

Exempel

Ett företag överlåts och den nya ägaren kommer inte att bedriva verksamheten vidare utan det gör en tredje part som den nya ägaren hyr ut till. I detta fall bedriver således den nya ägaren en uthyrning av verksamheten i stället för att driva den själv. Undantaget i 3 kap. 25 § ML får anses vara tillämpligt i detta fall eftersom det trots allt är fråga om en igångvarande verksamhet som inte upphört. Det som avgör om det är fråga om verksamhetsöverlåtelse är om verksamheten i stort fort-

sätter utan uppehåll och inte om den nya ägaren bedriver samma verksamhet.

Ej verksamhets-överlåtelse

KR i Jönköping har i dom 1996-04-04, mål nr 2835-1993, gått emot SKM och ansett att det inte var fråga om verksamhets-överlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig. KR ansåg att den i målet avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det. RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i detta mål.

Verksamhets-överlåtelse

KR i Göteborg har i en dom 1997-03-21, mål nr 4897-1996, ej funnit anledning att frångå den bedömning som LR och SKM gjort att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar i oktober 1992 till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlåtit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen ”restaurang-rörelsen”, men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. SKM hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen.

KR i Stockholm har i en dom 1999-08-31, mål nr 8509-1998, ansett att överlåtelse av advokatverksamhet till flera förvärvare omfattas av undantaget. SKM var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Såväl LR som KR ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen.

Allmänna advokatbyråernas avveckling

I en skrivelse 1999-09-20, dnr 8326-99/120, har RSV behandlat frågan om undantagsregelns tillämplighet vid de allmänna advokatbyråernas avveckling. RSV anförde sammanfattnings-

vis. ”I detta aktuella fall när de allmänna advokatbyråerna avvecklas och en överlåtelse av tidlager sker till enskilda advokater i deras fortsatta verksamhet som privatpraktiserande, anser RSV att undantagsregeln kan bli tillämplig. RSV menar att varje advokat övertar en specifik och vital del av verksamheten nämligen främst sina egna pågående ärenden med upparbetade kostnader. Detta tillsammans med egen upparbetad goodwill och klientstock torde vara tillräckligt för att börja bedriva advokatrörelse. Härutöver kan inventarier, hyresrätt etc. övertas från fall till fall. RSV menar dock att i förevarande fall torde inte krävas att överlåtelsen även innefattar överlåtelse av inventarier etc. för att undantagsregeln ska bli tillämplig. I detta specifika fall får, enligt en samlad bedömning och enligt RSV:s uppfattning, den nedlagda tiden på klienterna anses utgöra själva advokatverksamheten, av vilken varje advokat får anses överta en specifik del.”

37.3 Överlåtelse i flera led

Det förekommer att verksamhet överlåts till person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiebolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna ska det ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiebolaget, som ska driva verksamheten vidare.

Vidareöverlåtelse – mellanled

I RÅ 2001 not. 98 ansågs undantagsbestämmelsen vara tillämplig vid ett bolags förvärv från en restaurangidkare av restauranginventarier och varulager som i anslutning till förvärvet såldes vidare till ett tredje företag. Utöver inventarier och varulager överläts vid vidareförsäljningen också den från fastighetsägaren förvärvade hyresrätten till restauranglokalen. RR motiverade sitt ställningstagande enligt följande. ”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då

inte för bolaget med anledning av förvärvet av restaurang-inventarierna."

I två olika KR-domar har undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML ansetts tillämpligt när det varit fråga om förhållanden med mellanled i likhet med RÅ 2001 not. 98, KR i Göteborg 2004-06-30, mål nr 803–804-02, och KR i Sundsvall 2004-08-03, mål nr 359-04. Således anser de svenska domstolarna att RR:s ställningstaganden i RÅ 2001 not. 98 även gäller nuvarande regel i 3 kap. 25 § ML.

Skatteverket anser att rekvisitet, att verksamheten ska vara igångvarande, kan föreligga även när det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan. Det viktiga är att verksamheten har kunnat fortgå och vid denna bedömning saknar det betydelse att mellanled förekommit. RR har i RÅ 2001 not. 99 ansett att det viktiga är att den igångvarande verksamheten fortsätter efter överlåtelsen hos mottagaren ("a going concern"). I denna dom har inte problematiken med mellanled behandlats. RR har dock angivit att verksamheten kan återupptas av förvärvaren vilket enligt Skatteverket bör innebära att mellanled kan förekomma.

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, framgår att när en verksamhet överlåts och det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan kan undantaget från skatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse vara tillämpligt under förutsättning att den ifrågavarande verksamheten fortsätter utan uppehåll i driften, dvs. en igångvarande verksamhet ("a going concern"). Ett sådant synsätt får enligt Skatteverkets mening anses överensstämma med domen C-497/01, Zita Modes, samt Regeringsrättens domar från 2001. EG-domstolen har i målet C-497/01 inte uttalat hur en situation med mellanled ska behandlas. EG-domstolen har däremot uttalat att verksamheten ska fortsätta (eller avsikten att göra detta) efter överlåtelsen. I och med att verksamheten är igångvarande, trots att mellanled funnits i överlåtelsekedjan, är undantaget från skatteplikt rörande verksamhetsöverlåtelse tillämpligt. Denna slutsats stämmer även med syftet med regeln dvs. att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta förvärvarens likviditet.

37.4 Del av verksamhet

I 1 kap. 7 § 1 st. ML framgår att med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således

även vid överlåtelse av del av verksamhet. När det är fråga om del av verksamhet ska det dock vara en sådan del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet.

Avgränsad del

I ett förhandsbesked från 1994-12-30 har SRN behandlat begreppet avgränsad del. Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. SRN ansåg att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningen avsedda överlåtelserna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelserna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare.

Del av verksamhet

KR i Göteborg har i dom 1996-11-14, mål nr 3964-1995, liksom LR och SKM ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten. Säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment.

KR i Göteborg har i en dom 1997-11-05, mål nr 8656-1995, med ändring av LR:s dom, fastställt SKM:s beslut att inte medge avdrag för ingående moms för perioden januari–februari 1993 avseende förvärv av taxibil och tillhörande utrustning. Liksom SKM fann KR att övervägande skäl talade för att ett tillstånd att bedriva taxitrafik medföljt i samband med överlåtelsen av inventarierna. KR ansåg att det förelåg en sådan överlåtelse av del av verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

I en dom 1997-04-08, mål nr 6323-1994, har KR i Jönköping, liksom LR och SKM, ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfryst sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde inte rätt till avdrag för ingående moms.

38 Lager

38.1 Allmänt

Bestämmelser om skattefrihet i vissa fall finns införda i 9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF.

Bestämmelserna motsvarar EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG) om skattefrihet i vissa fall från moms vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag (se artikel 16.1 i dess lydelse enligt artikel 28c E i sjätte direktivet). Syftet med bestämmelserna är framför allt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar, till exempel s.k. kedjetransaktioner, av vissa typer av varor så länge varorna är placerade i särskilt definierade upplag i något av medlemsländerna. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor. Vidare finns bestämmelser om skattefrihet från moms i vissa fall vid omsättning av en vara som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager och vid omsättning av tjänster avseende dessa varor.

Ej för slutlig konsumtion/ förbrukning

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget, lagret eller frizonen. En grundförutsättning för att skattefrihet över huvud taget ska kunna komma ifråga är dock att importen, omsättningen eller förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. varan ska vara avsedd att säljas vidare till t.ex. en grossist. Varan ska heller inte vara avsedd för användning och förbrukning inom upplaget, lagret eller frizonen. De skattefria omsättningarna får inte göras i detaljistledet. Varor avsedda för försäljning i detaljhandelsledet får alltså inte vara placerade i skatteupplag. Däremot kan en detaljist lagra sina varor i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Säljer han varan är dock omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller omsättningen av tjänster avseende varan.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvaror förstås varor, som är framställda inom EG, eller varor, som kommer från platser utanför EG, men som satts i fri omsättning (jfr prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning och fri förbrukning

Att en vara från tredje land anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans tullstatus ändras därvid från att vara en icke-gemenskapsvara till att bli en gemenskapsvara som fritt kan förflyttas inom EG:s tullområde. Att en vara från tredje land ”övergår till fri förbrukning” innebär att andra eventuella skatter och avgifter, t.ex. moms, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

Dokumentation

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML. Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

38.2 Skatteupplag

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. SRN har i förhandsbesked 1998-12-21 uttalat att ett fartyg, som transporterar bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av skattemyndighetens godkännande av upplaget. Förhandsbeskedet har fastställts av RR, RÅ 2000 not. 77.

Typ av varor

I ett skatteupplag får lagras såväl gemenskapsvaror som icke-gemenskapsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräkningen i 9 c kap. 9 § ML. Skatteupplag och upplagshavare godkänns av Skatteverket. Ansökan görs på av Skatteverket fastställd blankett (SKV 5937, vad gäller godkännande av upplagshavare och SKV 5938 om godkännande av skatteupplag). Upplagshavaren ska vara momsregistrerad för lagringsverksamheten (jfr 3 kap. 1 och 2 §§ SBL). RSV har i en skrivelse 2000-06-22, dnr 6548-00/100, behandlat Skatteverkets arbetsuppgifter i samband med godkännande av upplagshavare och upplag.

Upplagshavare

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 § och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och

omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Angående de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 38.2.4.

Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av Skatteverket, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

Skattefrihet

Från skatteplikt undantas import, omsättning och GIF av i 9 c kap. 9 § ML uppräknade varor om dessa ska placeras i eller redan finns i skatteupplag. Detta innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EG-land (GIF) och avser att omgående placera varan i ett skatteupplag i Sverige kan göra detta utan att bli debiterad någon moms. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten. Undantaget är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger (jfr avsnitt 38.2.2).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag

När sådana varor, som anges i 9 c kap. 9 § ML, importeras för att placeras i ett skatteupplag ska moms inte tas ut vid importen.

Import för placering i skatteupplag

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska vid förtullning framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och momsregistreringsnummer. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning (jfr avsnitt 38.1).

Skattefrihet

Någon moms tas inte ut vid importtillfället på grund av bestämmelserna om skattefrihet i 9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

Meddelande till Skatteverket

Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem, TDS) till Skatteverket som är beskattningsmyndighet.

38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster

Omsättning och GIF av en vara som är placerad i eller ska placeras i ett skatteupplag, är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende

sådan vara, vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden.

Rätt till återbetalning

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående moms, trots att utgående moms inte redovisas. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 § 1 st. ML (se avsnitt 16).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag

Moms ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget. Från denna huvudregel görs undantag vid förflyttning mellan skatteupplag inom EG, gemenskapsintern försäljning till annat EG-land och vid export.

Till annat skatteupplag i Sverige/ annat EG-land

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt förflyttas till ett annat skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land. Detta gäller även när varan utan att omsättas flyttas mellan sådana skatteupplag.

Förflyttning till annat EG-land

När en vara tas ut för att levereras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Detta innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa leveransen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EG-länder, dvs. utan att den säljs, ska likställas med en gemenskapsintern försäljning.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.3.

Export

Om en vara tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.7). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Krav på registrering

Om den som tar ut varan inte är momsregistrerad här och varan ska transporteras direkt till plats utanför EG behöver någon momsregistrering inte ske. Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EG-land måste sådan registrering ske.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund. Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas

- lagerbevis (s.k. warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,
- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura med hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den placerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret,
- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning, och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera

- den skattskyldiges svenska momsregistreringsnummer,
- i de fall momsregistreringsnummer saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatt- och Avgiftsanmälan inkommit till Skatteverket, eller
- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 9 § ML i de fall varan ska levereras till tredje land.

38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

Ickegemenskaps-varor

Gemensamt för tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager är att icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras där utan att tull eller moms tas ut (9 c kap. 2 § ML). Till skillnad mot

vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

Tillfälligt lager

Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av Tullverket. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

Tullager

I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av Tullverket. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.

Frizon/frilager

Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon

Omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster avseende sådana varor är undantagna från skatteplikt under den tid varorna är placerade i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. En grundförutsättning för skattefrihet är dock att varuomsättningen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (se avsnitt 38.1).

38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”

Beskattningsmyndighet

När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till ”övergång till fri omsättning” (se avsnitt 38.2.1) tas tull och moms ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska momsen i stället redovisas till Skatteverket (se avsnitt 38.4).

Uppgiftsskyldighet

För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut moms måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppge säljarens och köparens namn, adress och momsregistreringsnummer (18 b § MF). Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklarationen överförs i form av ett elektroniskt dokument. I de fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklaration (hemtagningsanmälan) lämnats gör Tullverket en anteckning i sitt data-

system, TDS, om köparens och säljarens namn, adress och momsregistreringsnummer.

Uppgift till Skatteverket

Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem TDS, till Skatteverket.

Export

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.7). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Förflyttning till annat EG-land

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Detta gäller oberoende av om vara omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa överflyttningen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. I och med att varan anmälts till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ska dock eventuell tull tas ut.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.3.

Om en vara omsätts under lagringstiden och den som tar ut en vara inte är momsregistrerad i Sverige, behöver någon momsregistrering inte ske om varan ska transporteras direkt till tullager, frizon eller plats utanför EG.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”, t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och moms inte ut. I princip ska, om varan omsatts under lagringstiden, moms i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även momsbeskattningen bör skjutas upp tills dess varan anmäls till ”övergång till fri omsättning”. Detta innebär att en vara kan föras mellan lager eller frizoner i Sverige eller från ett lager eller en frizon i Sverige till ett lager eller en frizon i ett annat EG-land utan att någon beskattning sker.

38.4 Beskattningsmyndighet

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är Skatteverket alltid beskattningsmyndighet (18 a § 1 st. MF). När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är Tullverket beskattningsmyndighet om varan inte omsatts under lagringstiden medan Skatteverket är beskattningsmyndighet om varan omsatts under lagringstiden.

38.5 Skattskyldighet m.m.

Ska momsen betalas till Tullverket är det gäldenären som ska göra detta (1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML). Gäldenär är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle varit det om varan hade varit tullbelagd.

När skatten ska betalas till Skatteverket är den skattskyldig som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret (1 kap. 2 § 2 st. och 9 c kap. 5 § ML). Endast den köpare eller ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Detta innebär att

- köparen eller ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags- eller lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som upplags- eller lagerhavaren fakturerar för transporten, och
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

Beträffande skattskyldighetens inträde, redovisning av skatt och avdragsrätt se avsnitt 38.7 och 38.8.

38.6 Beskattningsunderlag

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är Skatteverket beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för moms. Beskattningen uppskjuts tills dess varan tas ut

från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML (se avsnitt 38.6.1). I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning eller överföring till annat EG-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag

Varan omsätts inte under lagringen 9 c kap. 6 § 1 p. ML

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller GIF som föranledde att varan placerades på upplaget, och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Varan omsätts under lagringen 9 c kap. 6 § 2 p. ML

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret, och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret.

38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Varan omsätts inte under lagringen 9 c kap. 6 § 1 p. ML

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML, och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs enligt 7 kap. 8 § ML och 13 b § MF av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utan moms. I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader

och andra sådana omkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även transportkostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå. Se även avsnitt 10.8.4.

Exempel

Ett parti bly importeras från USA. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Blyet placeras i tullager. Under den tid varan finns i lagret utförs en rengöringstjänst avseende varan om 7 500 kr exkl. moms. För lagringstjänsten tar lagerhavaren ut 20 000 kr exkl. moms.

Den skatt som skulle ha beräknats, om importen inte undantagits från beskattning, uppgår till (100 000 x 0,25 =) 25 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av rengöringstjänsten och lagringstjänsten, om dessa inte undantagits, uppgår till (7 500 x 0,25 =) 1 875 kr respektive (20 000 x 0,25 =) 5 000 kr. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår således till totalt 31 875 kr. Beloppet redovisas i den ordning som gäller för tull.

Hade blyet i stället placerats i ett skatteupplag skulle 31 875 kr redovisats i den ordning som gäller för moms, dvs. i den skattskyldiges skattedeklaration/självdeklaration.

Varan omsätts under lagringen 9 c kap. 6 § 2 p. ML

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsatts under lagring i ett skatteupplag (jfr avsnitt 38.6.1 ovan).

Exempel

Företaget A säljer ett parti amerikanska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exkl. moms. B säljer i sin tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inkl. moms för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exkl. moms för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till (200 000 x 0,25 =) 50 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till (8 000 x 0,25 =) 2 000 kr.

Den skatt som ska redovisas till Skatteverket uppgår således till totalt 52 000 kr.

38.7 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget (9 c kap. 4 § ML). Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur skatteupplaget för att skattskyldigheten ska inträda. För vara i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inträder skattskyldigheten när den anmäls till övergång till fri omsättning. Först när utlämningsmedgivande erhållits från Tullverket får varan fysiskt förflyttas ut ur lagret eller frizonen. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EG-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig på grund av att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (jfr avsnitt 38.5) och ska redovisa skatten till Skatteverket redovisar denna som utgående moms. Den som har full avdragsrätt får göra avdrag för ingående moms med motsvarande belopp så som vid förvärvsbeskattning (8 kap. 2 § 2 st. ML).

Bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalningsrätt behandlas närmare i avsnitt 15 och 16.

38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser mineraloljor, alkohol och tobak. Oljorna är belagda med energiskatt, koldioxidskatt och, beroende på svavelinnehållet, svavelskatt. Bestämmelserna är EG-harmoniserade, dvs. gemensamma för samtliga EG-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Oljor kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Detta gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EG-land.

39 Utländska beskickningar, organisationer m.fl.

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

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlägga moms.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt: Genom undantag från beskattning av import och gemenskapsinterna förvärv av varor, genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster samt slutligen, och endast när det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan moms. Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska moms alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av Skatteverket. Beträffande skattefrihet vid omsättningar till beskickningar och diplomater i andra länder se vidare under avsnitt 39.2 och 39.3.

39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv

39.1.1.1 Import

Enligt 3 kap. 30 § 1 st. ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Tullverket har härigenom möjlighet att utöver vad som framgår av 3 kap. 1 § 2 st. ML från beskattning undanta viss import som görs av utländska beskickningar, diplomater m.fl. Se vidare avsnitt 10.8.3.

39.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder

Stationering i Sverige

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster momsfritt i ett annat EG-land, dvs. det är fråga om en direkt skattefrihet. En förutsättning för att säljaren i det andra EG-landet ska kunna underlåta att ta ut moms är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet (4 a § förordningen [1994:224] om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

Intyg

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige (se avsnitt 39.1.2 nedan). Intyget motsvarar det formulär som fastställts enligt artikel 15.10 i sjätte direktivet. Intyget, som ofta benämns ”15.10-intyg”, ser exakt likadant ut i samtliga medlemsländer. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen SKV 5929 och finns intagen i bilaga 15.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EG–land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet

39.1.2.1 Beskickningar, organisationer

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har enligt 10 kap. 6 § ML på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående moms som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,

- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,
- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,
- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna och det Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar har rätt till återbetalning enligt ovanstående.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrningen.

39.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, enligt 10 kap. 7 § ML, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv av

- radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
- kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
- hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
- skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,

- möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
- tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,
- tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt ovan,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående moms i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

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

39.1.2.3 Förfarande

Ansökan

Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML ska göras hos Skatteverkets Ludvikakontor. Förfarandet vid ansökan och beslut regleras närmare i en särskild förordning (förordning 1994:224 om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon

39.1.3.1 Säljarens omsättning

Omsättning inom landet av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML. I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvärvas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan moms. Intyget ska vara utfärdat av

Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan till Skatteverkets Ludvikakontor.

39.1.3.2 Köparens vidareförsäljning

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne enligt 3 kap. 26 b § ML till staten betala ett belopp som svarar mot den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för den omsättning varigenom bilen nu överlåts. Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den moms som denne skulle haft att betala vid sitt förvärv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överlåts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelsen.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överlåts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överlåts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist enligt 3 kap. 26 b § ML ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet.

Om ett fordon överlåts på grund av att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehaft fordonet minst sex månader.

Beslut om betalning

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet. Det är Skatteverkets Ludvikakontor, som fattar beslut om betalning enligt 3 kap. 26 b § ML.

39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder

Varor

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller

ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG–land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Tjänster

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering (jfr avsnitt 39.1.1.2). Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se även avsnitt 6.17 samt 10.3.5 och 11.1.3.

EU:s utrikes-representation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representationer i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktigare städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Intyg

Enligt 14 c § MF ska en säljare vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. eller 4 p. eller 3 st. eller 31 § ML i sina räkenskaper till styrkande av skattefriheten ha ett av köparen lämnat intyg av det slag som avses i 4 a § förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och som är utfärdat av behörig myndighet i det EG–land där köparen är stationerad. Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska (jfr avsnitt 39.1.1.2). Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. ML ska säljaren i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EG-land. Skattefrihet ska ges direkt i samband med försäljningen.

Svensk beskickning i annat EG-land

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG–länder och svensk diplomatisk personal vid dem. Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ (se bilaga 10) samt andra internationella organisationer med säte i annat EG–land. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

Andra internationella organisationer

För att en organisation med säte i annat EG-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. och 3 st. ML krävs att det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhandahållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller ej. Det är motsatsvis endast svensk myndighet som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. (Se avsnitt 39.1.1.2 ovan). För att ur svensk synvinkel kunna betraktas som en sådan internationell organisation bör den omfattas av bestämmelserna i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Till nämnda lag finns bilagor med förteckningar över vissa internationella organisationer, som kan tjäna till vägledning vid de bedömningar som behöver göras.

RSV har 1998-08-24 upprättat en skrivelse om skattefrihet vid försäljning till personer anställda vid EG:s institutioner och organ eller vid internationella organisationer med säte i annat EG-land. Härav framgår att om en sådan person har med sig ett speciellt intyg, 15.10-intyg, utfärdat av behörig myndighet i det land där institutionen/organisationen har sitt säte (hemlandet), är han /hon berättigad att handla momsfritt i Sverige. Skattefrihet ska ges direkt i samband med försäljningen. Intyget som försäljaren får är normalt utfärdat på hemlandets språk.

Vidare anges att anställda vid internationella organisationer, beskickningar, etc. med säte i Sverige, som vill handla momsfritt i andra EG-länder, ska vända sig till Utrikesdepartementet i dessa frågor.

Väpnade styrkor

Enligt en ny bestämmelse i 3 kap. 31 § ML, som trätt i kraft den 1 januari 2005, undantas omsättning av varor och tjänster till annat EG-land om omsättningen är avsedd för och ska användas av väpnade styrkor, åtföljande civilpersonal, samt i mässar och marketenterier tillhörande annan part i Nato än destinationslandet. Förutsättningar för undantaget är att styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna och att motsvarande skattefrihet medges i destinationslandet. Enligt 3 kap. 31 a § ML ska med verkan från den 1 maj 2004 motsvarande skattefrihet medges för omsättningar till Storbritanniens och Nordirlands styrkor på Cypern.

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

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår under avsnitt 10.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG.

39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

Enligt 10 kap. 5 § ML ska ingående moms som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning.

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning. Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export (se avsnitt 10.7).

Ansökan

Förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5 § ML regleras i enlighet med vad som gäller i fråga om återbetalningar enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se ovan under avsnitt 39.1.2.3.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till Skatteverkets Ludvikakontor. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas faktura i original eller kopia. Fakturan ska innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML (se härom avsnitt 17.4).

39.5 Återbetalning i särskilda fall

Genom införandet av en bestämmelse i 18 kap. 4 b § SBL har medgivits en särskild möjlighet till återbetalning av moms efter ansökan. Det gäller den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan moms. Rätten till återbetalning gäller endast om inte det förfarande för rätt till återbetalning som gäller vid förvärv enligt 10 kap. 5–8 §§ ML är tillämpligt. Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid sådan återbetalning.

Om den åberopade rätten till återbetalning förutsätter att förvärvet uppgår till ett betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning enligt 3 a § förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. ske endast om den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 1 500 kr.

40 Utländska företagare – plats för etablering

40.1 Allmänt

Begreppen utländsk företagare, fast etableringsställe inom landet och näringsidkare härleds i momshänseende ur sjätte direktivet. Innebörden av begreppen är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 och 8 §§ ML, vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet och på vilket sätt skatteredovisningen ska skötas när en företagare från utlandet omsätter vara eller tjänst här. Slutligen är de av betydelse för det sätt på vilket återbetalning av ingående moms ska ske.

Utländska företagare kan enligt 5 kap. ML omsätta varor och tjänster inom landet. Den skattskyldighet som uppkommer vid omsättningen kan antingen åvila den utländske företagaren enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 1 kap. 2 d § ML eller köparen i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (omvänd skattskyldighet). För företagare som inte har säte eller hemvist i Sverige och inte är etablerade med verksamhet här och som inte heller blir skattskyldiga på grund av omsättning inom landet eller berättigade till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML finns enligt 10 kap. 1–4 §§ möjlighet till återbetalning i särskild ordning av erlagd svensk moms. Se vidare avsnitt 40.7 nedan.

Utländsk företagare

Begreppet utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML avser såväl fysiska som juridiska personer och överensstämmer med bestämmelserna i sjätte direktivet. Begreppet utländsk företagare i ML omfattar inte företagare som har ett fast etableringsställe, t.ex. filial, inom landet. Avsikten är att begreppet ska motsvara uttrycket en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet i artikel 21.1 a och b i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG (prop. 2001/02:28 s. 43).

Fysisk person

Såvitt gäller fysiska personer omfattar begreppet utländsk företagare näringsidkare som inte är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe här. Av prop. 1993/94:99 s. 133 framgår att begreppet ”utländsk” i ML har definierats i enlighet med 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) när fråga är om fysiska personer.

I 2 § SINK definieras två centrala uttryck, nämligen ”bosatt utomlands” och ”hemmahörande i utlandet”. Enligt definitionen avses med uttrycket ”bosatt utomlands” en fysisk person som inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Av denna definition samt den i 2 § SINK gjorda hänvisningen till IL följer att ”bosatt utomlands” ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. IL. Uttrycket ”hemmahörande i utlandet” syftar enligt definitionen på en fysisk person som är bosatt utomlands.

Juridisk person

Enligt 1 kap. 15 § ML avses med en utländsk företagare även en näringsidkare som är en juridisk person och som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.

Företagets nationalitet saknar således betydelse vid bedömningen av var beskattning ska ske och vem som är skattskyldig för moms. Det avgörande är i stället om företaget är etablerat i ett medlemsland och om tillhandahållandet sker från eller till denna etablering.

Yrkesmässig verksamhet

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML ska moms betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. För att besvara frågan om skatt ska betalas då en utländsk företagare i sin verksamhet omsätter en vara eller en tjänst inom landet måste således en prövning också göras av yrkesmässigheten enligt ML.

Av 4 kap. 5 § ML framgår att en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. IL. Se vidare avsnitt 8. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns inte.

Sjätte direktivet

Detta står i överensstämmelse med artikel 4 i sjätte direktivet vari framgår att med ”skattskyldig person” förstås envar som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, varhelst

verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens ändamål eller resultat.

40.2 Fast etableringsställe

Fast etableringsställe

Frågan om en företagare har ett fast etableringsställe inom landet från respektive till vilket tjänster tillhandahålls har betydelse vid bestämning av omsättningsland för vissa tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML. Enligt vad som framgår på s. 180–181 i prop. 1993/94:99 är det motsvarande begrepp enligt gemenskapsrätten som ska vara avgörande för definitionen här.

Näringsidkare

I prop. 1994/95:57 s. 161 uttalas att ”med en näringsidkare förstås en juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig” (jfr avsnitt 8.3.5).

Omsättningsland

Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet är en tjänst omsatt där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls. Motsvarande regel finns i 5 kap. 8 § ML som stadgar att vissa tjänster anses omsatta inom landet ”om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls”.

Av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML framgår - i fråga om tjänster som förvärvas till Sverige från utlandet - att tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Ifrågavarande tjänster är enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML omsatta inom landet när de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här av någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet. För elektroniska tjänster gäller att de är omsatta inom landet om de förvärvas här eller i ett annat land av någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. och 2 st. 12 p. ML). För telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar som tillhandahålls genom ett elektroniskt

kommunikationsnät med fast anslutning här från ett land utanför EG till andra än näringsidkare som har sitt hemvist i utlandet finns en specialbestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML. Med fast anslutning anses att tillhandahållandet ska ske till anslutning på en viss bestämd geografisk plats genom t.ex. tråd eller radiolänk.

Av 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML framgår - i fråga om tjänster som tillhandahålls från Sverige till utlandet - att tjänster som anges i andra stycket är omsatta utom landet, om de tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i det landet har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där. Tjänsterna anses också omsatta utomlands när de tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av en förvärvare som inte är näringsidkare i det landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Bestämmelserna motsvarar artikel 9.2 e i sjätte direktivet där det talas om den plats där kunden har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering till vilken tjänsten tillhandahålls.

Den mot 5 kap. 8 § ML svarande direktivbestämmelsens begrepp (artikel 9.1 i sjätte direktivet) har bl.a. berörts i följande domar från EG-domstolen 168/84, Berkholz, C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, C-260/95 DFDS, C-190/95, ARO Lease och C-390/96, Lease Plan. Skatteverket gör följande tolkning av dessa begrepp.

Begreppet ”plats för etablering av verksamhet” enligt sjätte direktivet förutsätter i princip

- att det finns en affärsetablering som betjänas av människor, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning,
- att denna affärsetablering är stadigvarande, dvs. har en viss grad av varaktighet,
- att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas från eller till denna affärsetablering, samt
- att företagets rörelse ska, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

Se bl.a. den ovan nämnda domen 168/84, Berkholz, särskilt punkterna 18 och 19.

Fast etableringsställe i Sverige

KR i Stockholm har i dom den 2003-12-15, mål nr 957-2002, i likhet med LR gjort bedömningen att ett tyskt företags filial i Sverige har tillhandahållit informationstjänster från filialen i Sverige till kunder i Sverige och att filialen därmed är skattskyldig för omsättningen av tjänster. I det aktuella målet gjordes den uppsökande verksamheten samt upptagandet av beställning genom filialens VD i Sverige. Genomförandet av avtalen, dvs. förhandling, upprättande, undertecknade och administration av avtalen, skedde från den svenska filialen samt en filial på Irland. Produktionen av informationen (musiktopplistor) gjordes genom en dator i Sverige medan leveransen gjordes från Irland. Även faktureringen gjordes från Irland.

Av LR-domen framgår att den svenska filialen har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna och därmed utgör ett fast etableringsställe. LR gjorde sin bedömning mot bakgrund av EG-domstolens domar 168/84, Berkholz, C-190/95, ARO Lease och C-390/96, Lease Plan. Av dessa domar framgår bl.a. att tillhandahållanden inte kan anses ske från ett fast etableringsställe om etableringsstället inte har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna. I de fall ett företag i en medlemsstat varken förfogar över egen personal eller över en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas kan företaget inte anses ha fast etableringsställe i denna medlemsstat.

Om en företagare från ett annat land har ett fast etableringsställe i Sverige enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML kan utifrån dessa lagrum bestämmas omsättningsland och enligt 1 kap. 2 § ML skattskyldighet avseende omsättningar och förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML som sker från och till detta etableringsställe.

För att illustrera tillämpningen av ovanstående lämnas följande exempel.

Exempel

En tysk tidskrift har en anställd journalist permanent stationerad i Sverige. Denne journalist tillhandahåller från sitt kontor reklam och annonseringstjänster i tidskriften till svenska kunder. Då förutsättningen ”ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls” i 5 kap. 8 § ML får anses vara uppfylld ska tjänsterna anses omsatta inom landet av denna anledning. På grund av det fasta etableringsstället anses den utländska tidskriften inte som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Tidskriften blir skattskyldig i Sverige för tillhandahållande av reklam och annonseringstjänsterna.

Den tyska tidskriftens ekonomiska expert hyrs in av en svensk nyhetstidning för en föreläsning. För tillhandahållande av denna föreläsningstjänst föreligger skattskyldighet för Sverigekontoret. Tjänsten tillhandahålls visserligen från tidskriftens etableringsställe i Tyskland. Tjänsten är emellertid omsatt inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. jfr 2 st. 5 p. ML.

Då tidskriften på grund av sitt fasta etableringsställe inte är att anse som utländsk företagare i Sverige blir den skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML (se vidare avsnitt 40.3). Begreppen fast etableringsställe i utlandet och utländsk företagare är inte synonyma. Den som har en fast etablering eller sätet för sin verksamhet i Sverige anses således inte som en utländsk företagare vid tillämpning av skattskyldighetsreglerna i 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 och 4 b p. ML.

40.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet.

Omvänd skattskyldighet

En utländsk företagare är dock inte alltid skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det i vissa fall vid s.k. omvänd skattskyldighet är förvärvaren som är skattskyldig, se 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 p. samt 4 a och 4 b p. ML (se avsnitt

4.3 och 4.4). Den omvända skattskyldigheten i 4 b p. får inte tillämpas avseende personbefordran, tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML t.ex. kulturella aktiviteter och idrott och inte heller på uthyrning av fastighet med frivillig skattskyldighet. Om den utländske företagaren begär att själv få vara skattskyldig för omsättning som avses i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska detta gälla alla omsättningar som avses i denna punkt (1 kap. 2 d § ML).

Sjätte direktivet

Betalningsskyldig för momsen är enligt artikel 21.1 a i sjätte direktivet den som tillhandahåller en vara eller en tjänst, om det inte är fråga om omsättning – här bortses från reglerna om gemenskapsinterna förvärv av varor – för vilka kunden ska vara betalningsskyldig. En förutsättning för köparens betalningsskyldighet är bl.a. att den som tillhandahåller tjänsten är en skattskyldig person som inte är etablerad inom det egna landets territorium.

40.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Om en utländsk företagare som är etablerad inom Sverige med filial eller annat fast etableringsställe för över en vara från sitt utländska huvudkontor till Sverige utgör detta inte någon omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1–2 p. ML. Äganderätten till varorna har inte övergått till ”annan person”. På motsvarande sätt innebär tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning. Se vidare avsnitt 11.1.2.

Beträffande varuöverföring till eller från huvudkontor i annat EG-land gäller dock att denna i vissa fall är att jämställa med omsättning och ett däremot svarande GIF (2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 7 § ML). Ett GIF på grund av utländsk företagares överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger. En utländsk företagare som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL registreras till moms och lämna skattedeklaration, trots att överföringen inte beskattas.

Överföringar av varor från områden utanför EG kan bli föremål för hantering av tullmyndighet.

40.5 Registrering

Krav på ombud

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska företagaren företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud, se 23 kap. 4 § SBL. Ombudet ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, svara för redovisningen av momsen och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller moms. Som ombud godtas person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast driftställe i Sverige.

Ej krav på ombud

Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar även Norge och Åland.

En utländsk företagare har alltid rätt att utse ett ombud oavsett om krav på detta föreligger eller ej.

Varor till och från annat EG-land

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL ska registrering till moms i Sverige ske vid utländsk företagares undantagna omsättning av varor till annat EG-land. Detta eftersom sådan omsättning medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML. Se t.ex. exempel 6 i avsnitt 10.10.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL ska registrering till moms i Sverige också ske vid utländsk företagares överföring av varor. Detta gäller trots att överföringarna som utgör GIF inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML. Se t.ex. exempel 1 och 25 i avsnitt 11.

Import för omsättning till annat EG-land

Genom ett särskilt stadgande som finns i 6 § SBF har tillskapats en möjlighet till registrering av utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Registrering får i detta fall ske på det sättet att ett sådant ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren registrerar sig i eget namn för

dennes räkning. Ombudet, vilken oftast är en svensk speditör som handhar import och vidare transport av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare. Kopplingen till undantagen från skatteplikt för omsättning enligt 3 kap. 30 a § ML medför även att den utländske företagaren enligt 10 kap. 11 § ML har rätt till återbetalning av ingående moms avseende sådan omsättning.

Registreringsort

Registrering till moms av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller ej.

40.6 Särskild beskattningsordning - elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG

För redovisning och betalning av moms finns en särskild ordning som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till privatpersoner inom EG tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML. Bestämmelserna motsvarar rådets direktiv 2002/38/EG om ändring för begränsad tid av sjätte direktivet vad gäller beskattningsordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

En företagare från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG kan följa de allmänna reglerna och bli skattskyldig på samma sätt som idag. Det innebär att han ska registreras, deklarera och betala skatt i varje EG-land där han omsätter elektroniska tjänster.

Alternativt kan företagaren identifiera sig enligt den nya särskilda ordningen. Denna är avsedd att underlätta för skattskyldiga företagare i tredje land att fullgöra sina åtaganden inom EG. Ordningen innebär att även om företagaren omsatt tjänster i flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG. Deklaration och betalning av moms för alla försäljningar till EG lämnas då till myndigheten i det landet. Denna myndighet vidarebefordrar därefter deklarationsupplysningar och betalning av momsen till respektive omsättningsland, dvs. det eller de EG-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Om företagaren väljer Sverige som kontaktland sker handläggningen hos Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm. För att kunna utnyttja denna möjlighet får inte företagaren ha något fast etableringsställe inom EG och inte vara

bosatt eller stadigvarande vistas inom EG. Om den utländske företagaren redan är registrerad eller av annan anledning är skyldig att registrera sig för moms inom EG får denne inte tillämpa den särskilda beskattningsordningen.

En företagare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående moms i deklarationen. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning av moms till utländska företagare. Beträffande förfarandet vid identifieringen m.m. hänvisas till handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 31. Se även bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Riktlinjerna finns även publicerade i skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

40.7 Återbetalning av moms till utländska företagare

Utländska företagare som inte är skattskyldiga eller berättigade till återbetalning enligt 10 kap. 11-12 §§ ML i Sverige kan få tillbaka moms på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 1–4 §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

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

40.7.1 Rätten till återbetalning

10 kap. 1 § ML

I fråga om rätten till återbetalning gäller följande:

En utländsk företagare som inte är skattskyldig till moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms under förutsättning att

- momsen avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utom landet,
- omsättningen i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML om omsättningen hade gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för moms som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet

för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3, 4 eller 4 b p. ML.

Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar moms för ett i Sverige verksamt företag. Den begränsas också av avdrags- och återbetalningsrättens omfattning i det land där omsättningen för vilken återbetalning begärs äger rum. (Se EG-domstolens dom i målet C-136/99, Monte dei Pascha di Siena). Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

Uthyrning av fastighet

Frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning av verksamhetslokaler åt utländsk företagare som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Återbetalningsrätten för en utländsk företagare kan därmed även omfatta moms på lokalhyra. När en utländsk företagare hyr ut lokaler kan omvänd skattskyldighet inte tillämpas på uthyrningen.

Förmedling

Förmedling av vara eller tjänst medför alltid skattskyldighet, oberoende av om den förmedlade omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Detta gäller om inte annat uttryckligen anges i ML. Enligt 10 kap. 2 § 1 st. ML kan en förmedlare få momsen återbetald endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänster utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, ska det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt.

Import och förvärv för omsättning inom landet

Moms vid import eller förvärv för omsättning inom landet ger rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML endast om importen eller förvärvet hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 eller 4 b p. ML. Om den utländske företagaren själv är skattskyldig för omsättningen och redovisar denna i skattedeklaration har han i stället avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

Resebyråer

Enligt reglerna om beskattning av viss resebyråverksamhet finns begränsningar i rätten till återbetalning av moms, se avsnitt 33.5.

Rätt till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i Sverige eller när en tjänst har utförts. Vid förskottsbetalning av vara eller tjänst inträder rätt till återbetalning när förskottet har betalats.

40.7.2 Ansökan m.m.

Ansökan om återbetalning görs skriftligen på en särskild blankett, SKV 5801.

Skatteverkets utlandsenheter

Ansökan om återbetalning ska göras till Skatteverkets utlandsenheter.

För information om motsvarande återbetalningsmyndigheter i andra EG-länder, se bilaga 6.

För ytterligare information om ansökningsförfarandet m.m. se handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 28.

19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländsk företagare som är momsregistrerad och skyldig att lämna skattedeklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 § ML i stället för att göra en ansökan om återbetalning.

41 Konkurs och ackord

41.1 Allmänt om konkurs

Beträffande allmänna frågor och administrativa regler, som gäller konkurs, hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 21. Ytterligare information finns i Skatteverkets publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900). Där behandlas bl.a. frågor om gäldenärens rådighetsförlust, egendom som ingår i ett konkursbo, gäldenärens skyldigheter, förvaltning, konkursfordringar och massafordringar och hur en konkurs avslutas.

41.2 Rättsverkningar av konkurs

Konkurs-förvaltare

Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart och gäldenären får sedan beslutet har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet. Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare.

41.3 Momsregler om konkurs

Skattskyldighet, avdragsrätt, redovisnings-skyldighet för konkursbo

Om en skattskyldig försatts i konkurs är enligt 6 kap. 3 § ML konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Regler om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML.

Bestämmelserna innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av gäldenären. Härav bör följa att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i gäldenärens ställe bör ha rätt till avdrag för ingående moms i den omfattning som skulle

ha tillkommit gäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig gäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har haft egen skattepliktig omsättning. KR i Stockholm har i domar 1998-06-03 i mål nr 5175–5177-1997 ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till moms avseende omsättning hänförlig till avtal i leasingverksamhet som gäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen. Prövningstillstånd medgavs ej.

41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde

Special-bestämmelser för gäldenär

Redovisnings-skyldighet

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären enligt 13 kap. 10 § ML för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka gäldenärens momsredovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta gäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdhändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Om betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Avdragsrätt

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder enligt 13 kap. 21 § ML senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-likvid före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående moms på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

Sammanfattning

	Konkurs-gäldenären	Konkurs-boet
Redovisningsskyldighet		
– för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
– för affärshändelser som inträffar efter konkurs- före kon utbrottet.		X
Avdragsrätt för förvärv import eller förskotts- och a conto-likvid		
– före konkursutbrottet,	X	
– efter konkursutbrottet.		X

41.3.2 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 omsättning i momssammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en levererad vara senare återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller enligt 7 kap. 6 § 3 st. ML under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående moms för den inköpta varan eller motsvarande rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 15.3.2.

Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående moms för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget på grund av avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML ska

enligt 13 kap. 25 § 2 st. ML göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades.

41.3.3 Försäljning av utmätt gods

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs vederlaget av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmätningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående moms redovisa den moms som belöper på hela försäljningsbeloppet.

Försäljning efter ett konkursutbrott

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmätta egendomen har skett, försätts i konkurs och beslutet om konkurs inte medför att utmätningens förmånsrätt ska gå åter blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets momsredovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen.

Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981) innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av moms. Detta innebär att priset, momsbeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och momsregistreringsnummer (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är momsregistrerad) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för moms, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om moms tillkommer på utropspriset.

41.3.4 Kvarstad

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad

beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,
- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borgenärerna egendom, och
- att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på KFM. KFM som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § Konkursförordningen). Har KFM tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska KFM på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt till avdrag för den moms som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om KFM förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i Skatteverkets publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 900, i avsnittet ”Skedet mellan konkursansökan och konkursbeslut”.

41.3.5 Överlåtelse av verksamhet

Enligt 3 kap. 25 § ML ska omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överlåts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av denna. Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 6.13.

41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m.

Av 7 kap. 6 § 1 st. ML framgår att beskattningsunderlaget ska minskas med rabatter och andra prisnedsättningar. Det påverkar även köparens redovisning av ingående moms. En

köpare som är skattskyldig till moms eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML och som får prisnedsättning, ska återföra momsdelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående moms tidigare tillgodoräknats (jfr avsnitt 12.5). När det gäller prisnedsättningar som ges efter tillhandahållandet, t.ex. återbäring, bonus och andra rabatter utom s.k. kassarabatter får säljare och köpare, enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML, komma överens om att beskattningsunderlaget inte ska ändras. I så fall ska varken säljaren eller köparen ändra sin momsredovisning.

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott och beskattningsunderlaget ska ändras bör följande gälla. En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Momsen på rabatten bör således, om det inte har gjorts någon överenskommelse enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditfaktura som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditfakturan bokföras hos konkursgäldenären på sådant sätt att momsbeloppet enligt kreditfakturan minskar tidigare avdragen ingående moms. Detta redovisas liksom moms på t.ex. efterhandsrabatter i deklarationen för den redovisningsperiod då gäldenären försattes i konkurs.

41.3.7 Förlust på fordringar

Förlusten konstateras efter ett konkursutbrott

Om en gäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående moms, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Avdraget ska göras i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.

För att avdrag ska medges ska det i första hand vara fråga om en konstaterad kundförlust. I vissa fall kan avdrag även medges om det med stor sannolikhet kan antas att en definitiv förlust har uppstått. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar medges inte.

Om betalning inflyter sedan avdrag har gjorts på grund av förlust på fordran ska moms redovisas på nytt av gäldenären. Redovisning ska ske i deklarationen för den period då gäldenären försattes i konkurs.

Se även vad som sägs om kundförluster i avsnitt 12.6 och 18.4.5.

Byggentreprenad Beställare i konkurs

Om en byggnadsentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. I sådana fall bör entreprenören utfärda en faktura med moms i samband med att arbetena upphör. Den moms som upptagits i fakturan ska av entreprenören deklareras som utgående moms. I en dom av RR, RÅ 1999 ref. 31, har denna fråga närmare belysts (se avsnitt 19.5.2).

Efter konkursutbrottet kan entreprenören erhålla betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte betalas får ett mot momsens andel av förlusten svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten är konstaterad. Avdrag får göras endast med momsen på de belopp som inte har flutit in. Det innebär att förlusten ska proportioneras på beloppen av momsfordran och fordran exklusive moms. Detta gäller även om moms ej har tagits ut på a conto-fakturor. Nedanstående exempel visar hur momsförlustens storlek beräknas.

SLUTFAKTURA 2002-12-13

Utförda entreprenadarbeten	110 000 kr
Tillkommer moms 25 % på 110 000 kr	27 500 kr
	137 500 kr
Avgår a conto-betalningar	100 000 kr
Rest att betala	37 500 kr

BERÄKNING AV FÖRLUSTENS STORLEK

Debiterad moms	27 500 kr
Avgår beräknad moms på erhållna a conton 20 % x 100 000 kr	20 000 kr
Rest = förlust att dra av i deklarationen	7 500 kr

Förlusten 7 500 kr kan i det fall någon utdelning inte erhållits i

konkursen dras av i deklarationen för den period då förlusten konstaterats. Resterande belopp 30 000 kr utgör i inkomsthänseende en förlust. Ovanstående kan också uttryckas på följande sätt: Av en total fordran på 137 500 kr har influtit 100 000 kr. Förlusten 37 500 kr ska proportioneras så att av fordran exklusive moms, 110 000 kr, anses ha influtit 80 000 kr och av momsfordran, 27 500 kr anses ha erhållits 20 000 kr, vilket motsvarar 25 % moms på 80 000 kr.

Ovanstående gäller även i de fall då endast moms på erhållna a conton återstår att ta upp i en slutfaktura.

41.3.8 Byggnadsföretags konkurs

Byggentreprenad Entreprenör i konkurs

För a conto-betalningar, som har skett i en pågående byggnadsentreprenad, har skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet inträtt. Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a conto-betalningarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto. De ytterligare krav det kan vara fråga om är t.ex. nedlagda kostnader efter den senaste a conto-betalningen före konkursen. Den moms som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs.

Entreprenören får dra av den ingående moms som hänför sig till förvärv, import eller förskott och a conto-likvid före konkursutbrottet.

Om konkursboet fortsätter entreprenaden kommer boet genom konkursförvaltaren att bli redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således momsbelagda a conton och förskott erhållna efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i momshänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon moms ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen. Om däremot maskiner, inventarier

eller andra varor överlåts ska moms som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontrakt även andra skattepliktiga varor eller tjänster, exempelvis maskiner, tillgångar och skulder, kan det emellertid ifrågasättas om det inte är en skattefri överlåtelse av verksamheten (3 kap. 25 § ML).

Se närmare om vad som gäller vid överlåtelse av byggnadsentreprenad i allmänhet i avsnitt 19.

Egen regi

När en byggnadsentreprenör, som även utför byggnadsarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir han redovisningsskyldig för moms som avser kostnader som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för moms på ränta på eget kapital och i förekommande fall för moms på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för momsredovisningen bör gäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den moms som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsvärdet beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitt 12 och 20.

41.3.9 Avverkningsrätt som betalas under flera år

Special-bestämmelser

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år (jfr 21 kap. 2 § IL). Själva upplåtelsen utlöser då enligt specialbestämmelse i 1 kap. 4 § ML ingen skattskyldighet. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot.

Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalts. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på momsen för dessa likvider blir då en massafordran. Om den skattskyldige följer huvudregeln vid inkomsttaxeringen, att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder, inträder skattskyldighet till moms redan då avverkningsrätten upplåts enligt avtal. Det gäller även om betalning erhålls under flera år.

Avdragsrätt

Den som förvärvar en avverkningsrätt har enligt 13 kap. 22 § ML i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för moms endast i takt med att han betalar. Om förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån

konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande momsen.

41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

Ett konkursbo kan medges frivilligt inträde som skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler enligt 3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § ML även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av sådant beslut övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten enligt 6 kap. 3 § ML (se avsnitt 21.3.3).

Jämkning av avdrag

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående moms ske enligt 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML under förutsättning att avdrag gjorts för moms på kostnader avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. 2 § 1 st. 2, 3 eller 4 p. ML. Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningsskyldighet m.m. vid uthyrning av fastighet framgår av avsnitten 23.9, 21.3.3 och 23.5.

Fordran på grund av jämkning får enligt en särskild bestämmelse i 8 a kap. 4 § 2 st. ML göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten. (Se vidare avsnitt 21.3.3, 23.5 och 23.9.)

41.3.11 Konkursförvaltararvode

En konkursförvaltares arvode utgör ersättning för skattepliktig omsättning av tjänster i och med utförandet av förvaltningsuppdraget. Förvaltaren ska efter avslutat uppdrag ge in en arvodesräkning till domstolen, men får dock inte lyfta sitt arvode förrän han har avgett slutredovisningen för sin förvaltning. Detta har medfört problem när redovisningsskyldighet till moms på arvodet enligt 13 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML har inträffat före utbetalningen av detta. Enligt en ny bestämmelse i 14 kap. 11 § KonkL, som har trätt i kraft den 1 januari 2004, får förvaltaren ta ut den del av det begärda arvodet som motsvarar den moms som beräknats för arvodet när arvodesframställningen lämnats in till rätten. Härigenom får förvaltaren medel att betala den utgående momsen på arvodet innan arvodet i dess helhet har utbetalats till honom. Se vidare avsnitt 18 i fråga om redovisningsskyldighetens inträde.

Avdragsrättens omfattning

Konkursboet får om gäldenären har varit skattskyldig eller har haft rätt till återbetalning av ingående moms göra avdrag för moms på förvaltararvodet. Därvid måste beaktas eventuella

begränsningar av avdragsrätten som förelegat i gäldenärens och boets verksamhet. Exempel härpå är att gäldenären bedrivit s.k. blandad verksamhet där viss del av omsättningen varit undantagen från skatteplikt utan rätt till återbetalning av skatt. Av RSV skrivelse 2000-07-14, dnr 1803-00/100, framgår att konkursbon bör ha avdragsrätt i samma omfattning som gäldenären. Boet kan därmed göra avdrag för ingående moms på förvaltararvode fastän det i konkursboet inte uppstått någon mervärdesskattepliktig transaktion. Se vidare vad som anförs i inledningen till avsnitt 41.3.1 ovan.

41.4 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Frågor om ackord behandlas i RSV:s skrivelse 1999-05-10, dnr 4806-99/113, Riktlinjer för hanteringen av ackord.

Offentligt ackord eller underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL, och utom konkurs. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas.

Ackordsförlust

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl, har han rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående moms i motsvarande mån. Har däremot en borgenär skrivit ned sin fordran på en gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap och kan det antas att detta har haft sin grund i intressegemenskapen, får inte något avdrag för förlusten ske. Ett sådant förhållande kan föreligga om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte har gjort motsvarande nedskrivning eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd.

Om borgenären redovisar moms enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid momsredovisningen för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

Ackordsvinst

Den vinst som gäldenären gör när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående moms, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963: 48).

I sammanhanget bör uppmärksammas att nedskrivning av fordringar på grund av fel i levererad vara, bristande kvalitet i utförd tjänst eller allmän prisnedsättning inte är att anse som ackord utan som sådan prisjustering som grundas på kreditnota eller motsvarande handling enligt 11 kap. 10 § ML.

Har gäldenären erhållit en sådan handling från borgenären ska gäldenären minska sin tidigare bokförda ingående moms med den i kreditfakturan angivna momsen.

Underhandsackord med kreditering

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 102 hade en bilåterförsäljare två huvudleverantörer som genom ett underhandsackord satte ned sina varufordringar på återförsäljaren. Leverantörerna hade i samband med underhandsackordet tillställt återförsäljaren kreditnotor. Deras fordringar motsvarade 94 procent av samtliga oprioriterade fordringar. Återförsäljaren ansågs skyldig att återföra tidigare avdragen ingående moms på de avskrivna beloppen.

Efterskänkt fordran

Av ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1985:3) framgår att en fordran som en leverantör efterskänkt är att likna vid ett finansiellt tillskott som ej medför någon korrigering av säljarens tidigare redovisade utgående moms. Bakgrunden till förhandsbeskedet var följande. En mekanisk verkstad som tillverkade konsumentkapitalvaror, marknadsförde sina produkter via självständiga återförsäljare. Av deras produktsortiment utgjorde verkstadsföretagets produkter den dominerande andelen. En av återförsäljarna hamnade i ekonomiska svårigheter. Återförsäljarens ekonomiska läge var så prekärt att ett offentligt ackord inte kunde genomföras av tidsskäl, varför verkstadsföretaget beslöt tillskjuta ett visst belopp till återförsäljaren genom att skriva ned sina fordringar med samma belopp.

Skattesats, momspålägg och omräkningstal alltsedan momsen infördes den 1 januari 1969

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattnings-värde - % av vederlaget, moms inräknad	Moms i % av skattepliktig omsättning, moms inräk-nad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
1969-01-01--1970-12-31	100	10	11,11	9,00
(OBS! momshöjning 1970-02-09--12-31 se nedan)	60	6	6,38	15,67
	20	2	2,04	49,02
1970-02-09--10-31	100	14	16,28	16,14
(personbilar, TV, MC, m.m.) SFS 1970:4, RSV Im 1970:11				
1970-11-01--12-31	100	15	17,65	5,67
(personbilar, TV, MC, hushålls-kapitalvaror, m.m.) SFS 1970:569, RSV Im 1970:77				
1971-01-01--1974-03-31	100	15	17,65	5,67
RSV Im 1971:1	60	9	9,89	10,11
	20	3	3,09	32,34
Den tillfälliga nedsättningen av mervärdeskatt	100	12	13,64	7,33
	60	7,2	7,76	12,89
1974-04-01--09-15	20	2,4	2,46	40,67
SFS 1974:89, RSV Im 1974:13				
Återgång till tidigare gällande skattesatser	100	15	17,65	5,67
	60	9	9,89	10,11
1974-09-16--1977-05-31	20	3	3,09	32,34
RSV Im 1974:24				
1977-06-01--1980-09-07	100	17,1	20,63	4,85
RSV Im 1977:3	60	10,26	11,43	8,75
	20	3,42	3,54	28,25
1980-09-08--1981-11-15	100	19	23,46	4,26
RSV Im 1980:5	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32
1981-11-16--1982-12-31	100	17,7	21,51	4,65
RSV Im 1981:8	60	10,62	11,88	8,42
	20	3,54	3,67	27,25
1983-01-01--1990-06-30	100	19	23,46	4,26
RSV Im 1982:5	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattnings-värde - % av vederlaget, moms inräknad	Moms i % av skattepliktig omsättning, moms inräk-nad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
1990-07-01--1990-12-31	100	20	25	4
	60	12	13,64	7,33
	20	4	4,17	23,98
1991-01-01--1991-12-31		20	25	4
1992-01-01--1992-12-31		20	25	4
RSV Im 1992:1		15,25	18	5,56
1993-01-01--1993-06-30		20	25	4
RSV Im 1993:2		17,36	21	4,76
1993-07-01--1995-12-31		20	25	4
		17,36	21	4,76
		10,71	12	8,34
1996-01-01--1996-06-30		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,67	6	16,67
1996-07-01--		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,66	6	16,67

* Fr.o.m. den 1 januari 1992 har bestämmelserna ändrats så att skattesatsen är densamma som ett pålägg.

** Omräkningstalen multipliceras med deklarerad utgående respektive ingående moms. På så sätt framräknas den skattepliktiga omsättningen respektive de momsbelagda inköpen exklusive moms.

Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde

Land	**Undantag**
Belgien	
Cypern, *medräknat Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia*	De områden i Republiken Cypern där Republiken Cyperns regering inte utövar den faktiska kontrollen.
Danmark	
Estland	
Finland	Åland.
Frankrike, *medräknat furstendömet Monaco*	De franska utomeuropeiska departementen (Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion).
Grekland	Agion Oros (Berget Athos).
Irland	
Italien	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön.
Lettland	
Litauen	
Luxemburg	
Malta	
Nederländerna	
Polen	
Portugal, *medräknat Azorerna och Madeira*	

Land	**Undantag**
Slovakien	
Slovenien	
Spanien, *medräknat Balearerna (Mallorca, Ibiza, Menorca och Formentera)*	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro).
Storbritannien, *medräknat Isle of Man*	Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark och Herm) och Gibraltar.
Sverige	
Tjeckien	
Tyskland	Ön Helgoland och territoriet Büsingen.
Ungern	
Österrike	

I den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde ingår inte:

Färöarna och Grönland,
Andorra,
San Marino,
Vatikanstaten,
Aruba och Nederländska Antillerna (Bonaire, Curaçao, Saba, Sint-Eustatius och Sint-Maarten),
De franska utomeuropeiska territorierna (bl.a. Nya Kaledonien och Franska Polynesien, samt de franska territoriella kollektiven [öarna Mayotte och Saint-Pierre-et Miquelon]).

Mervärdesskattesatser

I förteckningen nedan anges tillämpliga mervärdesskattesatser inom EG per den 1 september 2004. Förteckningen innehåller även uppgifter om tillämpliga skattesatser inom Norge och Schweiz.

Land	**Reducerad skattesats**	**Standard skattesats**
Belgien	6 %, 12 %	21 %
Cypern	5 %	15 %
Danmark	-	25 %
Estland	5 %	18 %
Finland	8 %, 17 %	22 %
Frankrike	2,1 %, 5,5 %	19,6 %
Grekland	4 %, 8 %	18 %
Irland	4,4 %, 13,5 %	21 %
Italien	4 %, 10 %	20 %
Lettland	5 %	18 %
Litauen	5 %, 9 %	18 %
Luxemburg	3 %, 6 %, 12 %	15 %
Malta	5 %	18 %
Nederländerna	6 %	19 %
Polen	3 %, 7 %	22 %
Portugal	5 %, 12 %	19 %
Slovakien	-	19 %
Slovenien	8,5 %	20 %
Spanien	4 %, 7 %	16 %
Storbritannien	5 %	17,5 %
Sverige	6 %, 12 %	25 %

Land	**Reducerad skattesats**	**Standard skattesats**
Tjeckien	5 %	19 %
Tyskland	7 %	16 %
Ungern	5 %, 15 %	25 %
Österrike	10 %, 12 %	20 %
Norge*	7 %, 11 %	25 %
Schweiz	2,4 %, 3,6 %	7,6 %

* Deangivna skattesatserna gäller fr.o.m. den 1 januari 2005.

Tröskelvärden – undantag för små företag

Av artikel 24.2 i sjätte direktivet framgår att medlemsstaterna får befria skattskyldiga personer med liten omsättning från mervärdesbeskattning. Eftersom regler om befrielse från mervärdesbeskattning kan leda till minskade skatteintäkter föreskriver direktivet att befrielsen endast får gälla upp till ett visst tröskelvärde. I förteckning nedan anges dessa tröskelvärden inom EG per den 1 januari 2004.

Land	**Undantag för små företag**	
	Nationell valuta	**Värde i euro**
Belgien	5 580 EUR	
Cypern	9 000 CYP	15 600 EUR
Danmark	50 000 DKK	6 667 EUR
Estland		16 000 EUR
Finland	8 500 EUR	
Frankrike	76 300 EUR eller 27 000 EUR	
Grekland	9 000 EUR eller 4 000 EUR	
Irland	51 000 EUR eller 25 500 EUR	
Italien	Inget	
Lettland		17 200 EUR
Litauen		29 000 EUR
Luxemburg	10 000 EUR	
Malta		37 000 EUR 24 300 EUR 14 600 EUR
Nederländerna	Inget	

Land	**Undantag för små företag**	
	Nationell valuta	**Värde i euro**
Polen		10 000 EUR
Portugal	9 976 EUR eller 12 470 EUR	
Slovakien	1 500 000 SKK	35 000 EUR
Slovenien	5 000 000 SIT	25 000 EUR
Spanien	Inget	
Storbritannien	55 000 GBP	86 112 EUR
Sverige *	Inget	
Tjeckien		35 000 EUR
Tyskland	16 620 EUR	
Ungern		35 000 EUR
Österrike	22 000 EUR	

* Enligt anslutningsfördraget får Sverige vid tillämpningen av artikel 24.2-24.6 i sjätte direktivet bl.a. befria skattskyldiga personer vars årliga omsättning understiger ett belopp motsvarande 10 000 ECU från mervärdesbeskattning. Betänkandet SOU 2002:74 innehåller ett förslag om att införa en sådan befrielse.

Tröskelvärden – förvärv och distansförsäljning

I förteckningen nedan anges tröskelvärden avseende de särskilda beskattningsreglerna för vissa gemenskapsinterna förvärv och distansförsäljning inom EG per den 1 januari 2004.

Land	**Förvärvströskel ***		**Omsättningströskel ****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Belgien	11 200 EUR		35 000 EUR	
Cypern	6 000 CYP	10 226 EUR	20 000 CYP	34 220 EUR
Danmark	80 000 DKK	10 722 EUR	280 000 DKK	37 528 EUR
Estland	160 000 EEK	10 226 EUR	550 000 EEK	35 151 EUR
Finland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Frankrike	10 000 EUR		100 000 EUR	
Grekland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Irland	41 000 EUR		35 000 EUR	
Italien	8 263 EUR		27 889 EUR	
Lettland	7 000 LVL	10 778 EUR	24 000 LVL	36 952 EUR
Litauen	35 000 LTL	10 138 EUR	125 000 LTL	36 207 EUR
Luxemburg	10 000 EUR		100 000 EUR	
Malta		10 000 EUR		35 000 EUR
Nederländerna	10 000 EUR		100 000 EUR	
Polen		10 000 EUR		35 000 EUR
Portugal	8 978 EUR		31 424 EUR	
Slovakien	420 000 SKK	10 000 EUR	1 500 000 SKK	35 000 EUR
Slovenien		10 000 EUR		35 000 EUR

Land	**Förvärvströskel**		**Omsättningströskel**	
	Nationell valuta	**Värde i euro**		**Nationell valuta**
Spanien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Storbritannien	56 000 GBP	87 678 EUR	70 000 GBP	109 598 EUR
Sverige	90 000 SEK	10 071 EUR	320 000 SEK	35 809 EUR
Tjeckien		10 000 EUR		35 000 EUR
Tyskland	12 500 EUR		100 000 EUR	
Ungern		10 000 EUR		35 000 EUR
Österrike	11 000 EUR		100 000 EUR	

* 2 a kap. 3 § ML (artikel 28a 1a i sjätte direktivet)

** 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (artikel 28b B.2 i sjätte direktivet)

Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl.

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EG som handlägger frågor om återbetalning till utländska företagare. Förteckningen innehåller även adresser till myndigheterna i Norge.

Belgien

Bureau Central de TVA pour assujettis étrangers - Remboursement
Tour Sablon - 25ème étage
Rue Joseph Stevens, 7
B-1000 Bruxelles
Telefon: + 32-2 552 59 77 eller 552 59 82
Telefax: + 32-2 552 55 42

Cypern

VAT Service
Dep. of Customs and Excise
Corner of M.Karaoli and G.Afxentiou
1096 Nicosia
Postadress: VAT Service, 1471 Nicosia
Telefon: + 357 226 018 34
Telefax: + 357 226 604 84

Danmark

Told- og Skatteregion Sønderborg
Hilmar Finsens Gade 18
DK-6400 Sønderborg
Telefon: + 45-72 37 50 00
Telefax: + 45-72 37 50 03
e-post: soenderborg@toldskat.dk

Estland

Northern Rgional Tax Center
Endla 8
151 77 Tallinn
Kontaktperson: Mr Lauri Plutus
Telefon: + 372 693 41 94
Telefax: + 372 693 41 11

e-post: lauri.plutus@ma.emta.se

Finland

Uudenmaan verovirasto
Yritsverotoimisto
PL 34
00052 VERO
Telefon: + 358 9 731 120
Telefax: + 358 9 7311 4392

Frankrike

Direction Générale des Impôts
Service de remboursements de la TVA aux assujettis établis a l'étranger
Centre des Non-Résidents
10, Rue d'Uzès
75080 Paris Cedex 02
Telefon: + 33-1 448 225 40 / 448 225 41
Telefax: + 33 1 404 105 36

Grekland

Ministry of Finance
14th Directorate of VAT and Indirect Taxes
Sina 2–4
10672 Athens
Telefon: + 30-1 0364 72 03
Telefax: + 30-1 0364 54 13

Irland

VAT Repayments (Unregistered) Section
Office of the Accountant General
Government Buildings
Kilrush Road
Ennis - County Clare
Telefon: + 353-65 684 12 00
Telefax: + 353 65 684 92 48
e-post: unregvat@revenue.ie

Italien

Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara
Team rimborsi IVA ai non residenti
Via Rio Sparto No 21

65100 Pescara
Telefon: + 3985 577 2359 / 2318 / 2380
Telefax: + 3985 577 2325
e-post:
centrooperativo.pescara.ivanonresidenti@agenziaentrate.it

Lettland

Valsts ienemumu dienesta Lielo nodoklu maksataju parvalde
(Large Taxpayers Board of the State Revenue Service)
Smilsu Street 12
Riga
LV 1050
Telefon: + 371 70 28 803

Litauen

Vilniaus apskrities valstybine mokesciu inspekcija
Sermukonio g. 4
2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 261 66 35
Telefax: + 370 5 268 76 89

Luxemburg

Administration de l'Enregistrement et des Domaines
Bureau d'imposition XI
67-69, rue Verte
BP 31
2010 Luxembourg
Telefon: + 352 44 90 54 55 (Bureau XI) eller
+ 352 44 90 51 (växel)
Telefax: + 352 25 07 96
e-mail: lux.impll@en.etat.lu

Malta

VAT Department
Centre Point Building, Ta' Paris Road
Birkirkara BKR 13
Malte
Telefon: + 356 21 49 47 84 eller + 356 22 79 92 30
Telefax: + 356 21 49 93 65

Nederländerna

Belastingdienst Limburg/Kantoor Buitenland
Postbus 2865
6401 DJ Heerlen
Telefon: + 31 45 577 95 00
Telefax: + 31 45 577 96 34

Polen

Drugi Urzad Skarbowy Warszawa-Srodmiescie
Second Tax Office for Warszawa-Srodmiescie)
ul.Lindleya 14
02-013 Warszawa Srodmiescie
Telefon: + 48 22 621 72 49
Telefax: + 48 22 625 50 06

Portugal

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos
Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA
Avenida João XXI
Apartado 8220
1802 Lisboa Codex
Telefon: + 351 217 610 582 / 3 / 5
Telefax: + 351 21 793 81 33

Slovakien

Daňový úrad Bratislava I
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
Telefon: + 421 2 57 37 83 52
Telefax: + 421 2 57 37 89 00

Slovenien

Davcni Urad Ljubljana, Tax office Ljubljana
Dunajska c.22
1000 Ljubljana
Telefon: + 386 1 474 46 02 eller + 386 1 474 42 97
Telefax: + 386 1 474 43 71

Spanien

Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Aministración Tributaria
Dependencia Regional de Gestión Sección de Regimenes Especiales
C/. Guzmán el Bueno, 139, Planta 1a
28071 Madrid
Telefon: + 34-91 582 67 39
Telefax: + 34-91 582 67 57

Storbritannien

HM Customs and Excise - VAT Overseas Repayment Unit
Custom House
PO Box 34
Londonderry BT48 7AE
Northern Ireland
Telefon: + 44 (0) 2871 37 62 00
Telefax: + 44 (0) 2871 37 25 20
e-mail: enq.oru.ni@hmce.gsi.gov.uk

Sverige

Utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö.

Skatteverket
Skattekontor 1 Malmö
Utlandsenheten
SE-205 31 Malmö
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 40 14 62 03
e-post: skattekontor1.malmo@skatteverket.se

Övriga utländska företag kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm.

Skatteverket
Skattekontor 1 Stockholm
Utlandsenheten
SE-106 61 Stockholm
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 8 694 18 11
e-post: stockholm@skatteverket.se

Tjeckien

Finanční úřad pro Prahu 1
Štěpánská 28
112 33 Praha 1
Telefon: + 420 2 2404 2153 eller 1154
Telefax: + 420 2 2404 1920

Tyskland

Bundesamt für Finanzen
Friedhofstrasse 1
53225 Bonn
Telefon: + 49 228 40 60
Telefax: + 49 228 406 26 61
Webbplats: www.bff-online.de

Ungern

APEH Észak-budapesti Igazgatósága
Külföldiek Ügyeit Intézö Föosztály
Postacim: H-1387 Budapest Pf. 45
Webbplats: www.apeh.hu/english/contents.htm
e-mail: uyfelszolgalat.apeh@matavnet.hu

Österrike

Finanzamt Graz-Stadt
Referat für ausländische Unternehmer
Conrad von Hotzendorfstrasse 14–18
8018 Graz
Telefon: + 43-316 88 10
Telefax: + 43-316 81 76 08

Norge

Østfold fylkesskattekontor
Postboks 430
1502 Moss
Telefon: + 47 69 24 70 00
Telefax: + 47 69 24 71 51
e-post: ostfold.fsk@skatteetaten.no
Webbplats: www.skatteetaten.no

Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EG till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem. Förteckningen innehåller även adress till myndigheten i Norge.

Belgien

Bureau central de TVA pour assujettis étrangers
Tour Sablon – 24th floor
Rue Stevens, 7
B-1000 Bruxelles
Telefon: + 32 2 552 593 34
Telefax: + 32 2 552 55 41
Webbplats: http://minfin.fgov.be

Cypern

Ministry of Finance
VAT Service-Headquarters
Corner of Karaoli and Afxentiou
1096, Nicosia
Telefax: + 357-226 604 84
e-post: headquarters@vat.mof.gov.cy

Postadress: VAT Service, Headquarters
1471, Nicosia

Webbplats: www.mof.gov.cy/ce

Danmark

Told- og Skatteregion Sønderborg
Hilmar Finsens Gade 18
DK-6400 Sønderborg
Telefon: + 45 72 37 50 00
Telefax: + 45 72 37 50 03
e-post: Soenderborg@toldskat.dk
Webbplats: www.toldskat.dk

Estland

Estonian Tax and Customs Board
Narva mnt 9j
Tallinn 15176
Telefax: + 372 683 57 09
e-post: maksuamet@ma.ee
toll@customs.ee
Webbplats: www.ma.ee

Finland

Uusimaa Regional Tax Office
Corporate Tax Office
Opastinsilta 12, P.O. Box 30
00052 Verotus
Telefon: + 358 20 46 60 17
Telefax: + 358 9 731 143 92
Webbplats: www.vero.fi

Frankrike

Utländska företag som är etablerade i Frankrike kan vända sig till det skattekontor som ansvarar för den ort där han är etablerad.

Utländska företag från gemenskapen som inte är etablerade i Frankrike kan erhålla information från följande myndighet:

Centre des impôts des non-résidents (CINR)
Inspection TVA
9 Rue d'Uzès
TSA 39203
75094 Paris cedex 02
Telefon: + 33 1 44 76 19 07, + 33 1 44 76 19 08,
+ 33 1 44 76 19 09
Fax: + 33 1 44 76 19 43
e-post: cinr@dresg.net

Utländska företag som är etablerade utomlands bör vända sig till följande myndighet:

Direction Générale des Impôts
Département de la Communication
86–92, allée de Bercy
F-75012 Paris
Telefon: + 33 1 53 18 11 34

Webbplats: www.finances.gouv.fr

Information om nyligen införda skatteregler (under rubriken ”professionnels”): www.impots.gouv.fr

Grekland

Ministry of Economic Affairs and Finance
Directorate-General for Taxation
Directorate 14 – VAT
Sina 2–4
GR-10672 Athens
Telefon: + 30 210 364 72 03-5
Telefax: + 30 210 364 413
e-post: elvies@otenet.gr
Webbplats: www.gsis.gov.gr

Irland

VAT Interpretation Branch
Office of the Revenue Commissioners
Stamping Building
Dublin Castle
Dublin 2
Telefon: + 353 1 647 50 00
Telefax: + 353 1 679 52 36
e-post: vat@revenue.ie
Webbplats: www.revenue.ie

Italien

Ministero delle Finanze
Segretariato Generale
Ufficio Relazioni Internazionali
Viale dell'Aeronautica, 122
00144 Roma
Telefon: + 39 6 592 59 67, + 39 6 543 942 56
Telefax: + 39 6 591 29 83
Webbplats: www.Finanze.it

Lettland

State Revenue Service
National Tax Board
1 Smilsu Street
Riga, LV-1978
Telefax: + 371 702 88 14

Webbplats: www.vid.gov.lv

Litauen

State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance
Vasario 16 – osios str. 15
LT-2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 268 78 00
Telefax: + 370 5 212 56 04
e-post: vmi@vmi.lt
Webbplats: www.vmi.lt

Luxemburg

Bureau d'imposition X de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines
7, Rue de Plébiscite
Boîte postale 31
L-2010 Luxembourg-Ville
Telefon: + 352 449 05-1
Telefax: + 352 29 11 93
Webbplats: http://saturn.etat.lu/etva/index.do

Malta

VAT Department
Centre Point Building
Ta' Paris Road
Birkirkara BKR 13
Telefon: + 356-21 49 93 30, + 356-21 49 93 34,
+ 356-21 49 93 35, + 356-21 49 93 36
Telefax: + 356-21 49 93 65
e-post: vat@gov.mt
Webbplats: http://www.vat.gov.mt/

Nederländerna

Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland
Postbus 2865
NL-6401 DJ Heerlen
Telefon: + 31 45 573 66 66
Telefax: + 31 45 573 66 84
Webbplats: www.belastingdienst.nl

Polen

Webbplats: www.mf.gov.pl

Portugal

Direcção-Geral dos impostos
Direcção de Serviços do IVA
Avenida João XXI, 76
1049-065 Lisbon
Telefon: + 351 21 761 00 00 (växel)
+ 351 21 761 03 37 (direkt)
+ 351 21 761 03 38 (direkt)
Telefax: + 351 21 793 65 08
e-post: dsiva@dgci.min-financas.pt
Webbplats: www.dgci.min-financas.pt

Slovakien

Tax Office Bratislava I
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
Telefon: + 421 2 573 781 11, + 421 2 573 783 53
Telefax: + 421 2 573 789 00
e-post: du.bal@ba.drsr.sk

Tax Directorate of the Slovak Republic
Department of Tax Legislation
Indirect Taxes Unit
Nová str. 13
975 04 Banská Bystrica
Telefon: + 421 48 439 31 11
Telefax: + 421 48 413 60 15

Webbplats: (Ministry of finance) www.finance.gov.sk
(Tax Directorate) www.drsr.sk

Slovenien

Tax Administration of the Republic of Slovenia
Tax Division
Šmartinska 55
Ljubljana
Telefon: + 386 1 478 27 84
Telefax: + 386 1 478 27 43

Webbplats: http://www.sigov.si/durs

Spanien

Utländska företagare som önskar få allmän information om moms kan skicka sina frågor till någon av nedanstående adresser.

Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria
del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
c/ Infanta Mercedes, 37
E-28071 Madrid
Telefon: + 34 1 583 89 76

Apartado de Correos 993
E-28080 Madrid

Det finns även ett mer formellt förfarande för att få information om beskattning av en transaktion eller en grupp av transaktioner, nämligen att den skattskyldiga personen (inte ett advokatkontor eller en juridisk rådgivningsbyrå, utom om de företräder den skattskyldiga personen) lämnar sin förfrågan till följande adress:

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo
Dirección General de Tributos
c/ Alcalá, 5
E-28014 Madrid

Webbplats: www.aeat.es

Storbritannien

Om en företagare inte är etablerad i Storbritannien eller inte har utnämnt ett skatteombud eller en skatteagent, ska han vända sig till följande enhet:

Aberdeen Non-established Taxable Persons Unit (NETPU)
Custom House
28 Guild Street
Aberdeen AB9 2DY
Telefon: + 44 1224 84 46 51 / 84 46 55 / 84 46 64
Telefax: + 44 1224 84 46 11
e-post: netpu@hmce.gsi.gov.uk

För alla andra allmänna frågor (samt tryckta exemplar av alla blanketter och meddelanden) rörande moms och andra avgifter och skatter för vilka H.M. Customs and Excise ansvarar, kan

man kontakta National Advice Service (NAS) på telefonnummer + 44 208 929 01 52. Tjänsten är tillgänglig måndag–fredag, 8.00–20.00 lokal tid.

Webbplats: www.hmce.gov.uk

Sverige

Utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö.

Skatteverket
Skattekontor 1 Malmö
Utlandsenheten
SE-205 31 Malmö
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 40 14 62 03
e-post: skattekontor1.malmo@skatteverket.se

Övriga utländska företag kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm.

Skatteverket
Skattekontor 1 Stockholm
Utlandsenheten
SE-106 61 Stockholm
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 8 694 18 11
e-post: stockholm@skatteverket.se

Tjeckien

Ministry of Finance
Central Financial and Tax Directorate
VAT Department
Letenská 15
115 00 Praha 1
Telefon: + 420 257 043 225
Telefax: + 420 257 042 788
e-post: podatelna@mfcr.cz
Webbplats: www.mfcr.cz

Tyskland

Bundesministerium der Finanzen
Referat Presse und Information
11016 Berlin

Telefax: + 49 30 22 42 - 32 60
Webbplats: www.bundesfinanzministerium.de
För mer detaljerade uppgifter: www.bff-online.de

Ungern

Hungarian Tax and Financial Control Administration (General Department)
H-1390 Budapest
Pf. 156
Telefon: + 36 1 412 73 02
Telefax: + 36 1 412 72 58
Webbplats: http://www.apeh.hu

Österrike

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung IV/4, UID-Büro
Erdbergstraβe 192-196
A-1034 Vienna
Telefon: + 43 1 799 64 99 – 0
Telefax: + 43 1 799 64 99 – 29

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung IV/9
Himmelpfortgasse 4–8
A-1010 Vienna
Telefon: + 43 1 514 33/1561
Telefax: + 43 1 513 98 61

Webbplats: www.bmf.gv.at/index.htm

Norge

Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Postboks 8031
NO-4068 Stavanger
Telefon: + 47 51 96 96 00
Telefax: + 47 51 67 85 59
Webbplats: www.skatteetaten.no

Uttrycket mervärdesskatteregistrerings-nummer

Nedan anges uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk.

Belgien	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTW-identificatienummer
Cypern	Arithmos Egrafis FPA
Danmark	Momsregistreringsnummer
Estland	käibemaksukohustuslasena registreerimise number
Finland	Arvonlisäverorekisteröintinumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Frankrike	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Grekland	Arithmos Forologikou Mitroou FPA
Irland	value added tax identification no.
Italien	il numero di registrazione IVA
Lettland	pievienotās vērtības nodokļa (PVN) reģistrācijas numurs
Litauen	PVM mokėtojo kodas
Luxembourg	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Malta	numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miújud value added tax identification number
Nederländerna	BTW-identificatienummer
Polen	
Portugal	o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado
Slovakien	identifikačné číslo pre daň (IČ DPH)

Slovenien	identifikacijska številka za DDV
Spanien	el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
Storbritannien	value added tax (VAT) registration no.
Sverige	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Tjeckien	Daňové identifikační čislo (CIČ)
Tyskland	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer
Ungern	Közösségi adószám
Österrike	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer

Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer)

I förteckningen nedan anges hur mervärdesskatteregistreringsnumret (VAT-numret) är utformat i respektive medlemsland. Mervärdesskatteregistreringsnumret är utformat på följande sätt: ISO-landskod följd av alfanumeriskt identifikationsnummer.

Land	**VAT-nummer med landskod** *1)*	**Antal tecken utöver landskoden**
Belgien	BE999999999 BE9999999999	9 siffror 10 siffror *11)*
Cypern	CY99999999X	8 siffror + 1 bokstav
Danmark	DK99999999	8 siffror
Estland	EE999999999	9 siffror
Finland	FI99999999	8 siffror
Frankrike	FR99999999999	11 siffror *2)*
Grekland	EL999999999	9 siffror *3)*
Irland	IE9X99999X	8 tecken *4)*
Italien	IT99999999999	11 siffror
Lettland	LV99999999999	11 siffror
Litauen	LT999999999 LT999999999999	9 siffror 12 siffror
Luxemburg	LU99999999	8 siffror
Malta	MT99999999	8 siffror
Nederländerna	NL999999999B99	12 tecken
Polen	PL9999999999	10 siffror
Portugal	PT999999999	9 siffror
Slovakien	SK9999999999	10 siffror
Slovenien	SI99999999	8 siffror
Spanien	ESX9999999X	9 tecken *5)*

Land	**VAT-nummer med landskod** ***1)***	**Antal tecken utöver landskoden**
Storbritannien	GB999999999 GB999999999999 GBGD999 GBHA999	9 siffror 12 siffror *6)* 5 tecken *7)* 5 tecken *8)*
Sverige	SE999999999999	12 siffror
Tjeckien	CZ99999999 CZ999999999 CZ9999999999	8 siffror 9 siffror 10 siffror
Tyskland	DE999999999	9 siffror *9)*
Ungern	HU99999999	8 siffror
Österrike	ATU99999999	9 tecken *10)*

Förklaringar

1. 9 = tecknet ska vara en siffra
   X = tecknet ska vara en siffra eller en bokstav
   Andra tecken = tecknet är en fast del av numret

2. Första och/eller andra tecknet efter landskoden kan undantagsvis i stället vara en bokstav (inte I eller O).

3. Landskoden är inte enligt ISO 3166; undantag i artikel 22.1 d i sjätte direktivet. Sedan 1999 är tidigare 8-siffriga nummer ändrade till 9-siffriga genom tillägg av en inledande nolla (t.ex. EL92001050 blev EL092001050).

4. Andra tecknet efter landskoden är en siffra eller en bokstav, det sista tecknet är alltid en bokstav (OBS! skillnaden mellan 1 och I samt mellan 0 och O).

5. Första tecknet efter landskoden, eller i vissa fall det sista tecknet eller både dessa tecken kan vara en bokstav.

6. Avser ”Branches” (Divisional registration).

7. Avser myndigheter ("Governmental Departments").

8. Avser "health care institutions", numera normalt utbytta mot 9-siffriga nummer som inleds med siffrorna 654.

9. Betecknas "Umsatzsteuer-Identifikationsnummer" ("USt-IdNr.").

10. Första tecknet efter landskoden är alltid bokstaven U. Betecknas "UID Nr".

11. Uppgiften gäller fr.o.m. den 1 april 2005. Äldre 9-siffriga nummer kompletteras med en inledande nolla.

EU:s institutioner och organ

(se även information på följande adress på Internet: http://europa.eu.int)

Institutioner

- Europaparlamentet
- Europeiska unionens råd (ministerrådet eller rådet)
- Europeiska kommissionen
- EG-domstolen
- Europeiska revisionsrätten
- Europeiska ombudsmannen
- Europeiska datatillsynsmannen

Finansiella organ

- Europeiska centralbanken
- Europeiska investeringsbanken

Rådgivande organ

- Europeiska ekonomiska och sociala kommittén
- Regionkommittén

Interinstitutionella organ

- Europeiska gemenskapernas publikationskontor
- Europeiska gemenskapernas byrå för uttagningsprov för rekrytering av personal

Decentraliserade organ (kontor och byråer)

- Europeiska gemenskapens organ (för närvarande finns 15 specialiserade kontor och byråer)
- Gemensam utrikes- och säkerhetspolitik (Europeiska unionens institut för säkerhetsstudier och Europeiska unions satellitcentrum)
- Polissamarbete och straffrättsligt samarbete (Europol och Eurojust)

Leveransklausuler

”Fritt, ”Levererad”, ”Fritt levererad”	Har en vara sålts ”fritt”, ”levererad” eller ”fritt levererad” med angivande av viss bestämmelseort, anses varan enligt 7 § 3 st. KöpL avlämnad först när den kommit fram till bestämmelseorten. Dessa leveransvillkor är de enda vars innebörd anges i KöpL.
Fraktfritt	De ovan angivna leveransvillkoren ska inte förväxlas med klausulen ”fraktfritt”. Är det i leveransklausulen angivet ”fraktfritt” anses varan, civilrättsligt sett, avlämnad redan då den överlämnas för transport (jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp).
Cost and freight (CFR)	Klausulen CFR (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerat fartygets reling i inlastningshamnen.
Cost, insurance, freight (C.I.F)	Klausulen C.I.F. (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset effektivt passerar fartygets reling i inlastningshamnen. Försäkring tecknas av säljaren för köparens räkning till destinationshamnen.
Delivered Duty Paid (DDP)	Klausulen DDP (levererat, förtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Det är således säljaren som står faran för godset under hela transporten. Jfr 7 § 3 st. KöpL. Säljaren betalar tull.
Delivered Duty Unpaid (DDU)	Klausulen DDU (levererat, oförtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Jfr ovan beträffande DDP. Köparen betalar tull.
Delivered at frontier (DAF)	Klausulen DAF (med angiven bestämmelseort vid gränsen) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven gränsort (levererat gränsen).
Ex factory (EXF), Ex warehouse, Ex works (EXW)	Klausulerna EXF och EXW (med angiven anläggning och ort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande vid nämnd anläggning på angiven ort (från fabrik, från lager).

Ex quay (EXQ eller DEQ)	Klausulen EXQ eller DEQ (tull betald, med angiven hamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på kajen i angiven hamn (lossningshamn) i utlandet (fritt på kaj).
Ex ship (ESX eller DES)	Klausulen EXS eller DES (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande ombord på fartyget i destinationshamnen (lossningshamnen) i utlandet (fritt från fartyg).
Free on board (FOB)	Klausulen FOB (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerar fartygets reling i den angivna inlastningshamnen (fritt ombord).
F.O.B. Airport (FOA)	Klausulen FOA med angiven avsändningsort innebär att faran övergår (leverans får anses ske) då godset överlämnas till flygtransportör eller dess agent på angiven flygplats enligt där rådande sedvänja.
Free alongside ship (FAS)	Klausulen FAS (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset levereras vid fartygets sida i den angivna inlastningshamnen (fritt fartygs sida).
Free carrier (FRC eller FCA)	Klausulen FRC eller FCA (med angiven plats) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till fraktföraren på överenskommen plats (fritt fraktförare).
Free on rail (FOR), Free on truck (FOT)	Klausulerna FOR och FOT (med angiven avsändningsort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till järnvägspersonal på avsändningsorten (fritt banvagn).
Freight or Carriage paid to (DCP eller CPT)	Klausulen DCP eller CPT (fraktfritt med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till förste fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)
Freight, Carriage and Insurance (CIP)	Klausulen CIP (fraktfritt inkl försäkring med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till första fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)

Vägtrafikregistrets karosserikoder för bussar och lastbilar

Buss för personbefordran

Koderna 01-04: Olika definierade karosstyper.

Kod 98: Annat karosseri.

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML

Totalvikt över 3 500 kg = *Ej* personbil enligt ML

Lastbil

Koderna 09-19: Olika flaktyper. Flaklastbil oberoende av totalvikt = *Ej* personbil enligt ML

Skåplastbil (koderna 20-30 nedan)

20: Skåp - lastutrymme med fasta sidor och tak utan speciell inredning

21: Skåp - hyllor, fack

22: Skåp - bostadsinredning

23: Skåp - butiksinredning

24: Skåp - kontorsinredning

25: Skåp - sjukvårdsinredning

26: Skåp - verkstadsinredning

27: Skåp - kylaggregat

28: Skåp - frysaggregat

29: Skåp - övrigt

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML

Totalvikt över 3 500 kg = *Ej* personbil enligt ML

Observera! Det kan förekomma äldre skåplastbilar med separat förarhytt (= kod 30 nedan) som har åsatts någon av

karosserikoderna 20-29. De ska då inte hänföras till personbil enligt ML.

Kod 30: Skåp, separat karosserienhet.

Anges för lastbil med totalvikt högst 3 500 kg där förarhytten utgör en separat karosserienhet i förhållande till skåpkarosseriet. Denna karosserikod infördes 1994-10-01. Ej personbil enligt ML.

Lastbil, övrigt

Koderna 40-98: Lastbilar försedda med t.ex. tank eller växelflak samt släpvagnar. *Ej* personbil enligt ML.

Karosserikoder för EG-typgodkända personbilar

Kod	*Karosseri*
AA	Sedan
AB	Halvkombi
AC	Stationsvagn (kombivagn)
AD	Kupé
AE	Cabriolet
AF	Fordon avsett för flera ändamål
SA	Campingbil
SB	Pansarfordon
SC	Ambulanser
SD	Likvagnar

Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund

Korpen Svenska Motionsidrottsförbundet
Sveriges Akademiska Idrottsförbund
Sveriges Amerikanska Fotbollförbund
Svenska Badmintonförbundet
Svenska Bandyförbundet
Svenska Bangolfförbundet
Svenska Baseboll och Softbollförbundet
Svenska Basketbollförbundet
Svenska Biljardförbundet
Svenska Bilsportförbundet
Svenska Bob & Rodelförbundet
Svenska Bordtennisförbundet
Svenska Bouleförbundet
Svenska Bowlingförbundet
Svenska Boxningsförbundet
Svenska Brottningsförbundet
Svenska Budoförbundet
Svenska Bågskytteförbundet
Svenska Castingförbundet
Svenska Curlingförbundet
Svenska Cykelförbundet
Svenska Danssportförbundet
Svenska Draghundsportförbundet
Sveriges Dövas Idrottsförbund
Svenska Dragkampförbundet
Svenska Flygsportförbundet
Svenska Fotbollförbundet
Svenska Friidrottsförbundet
Svenska Frisbeeförbundet
Svenska Fäktförbundet
Svenska Golfförbundet
Svenska Gymnastikförbundet
Svenska Gång- och Vandrarförbundet
Svenska Handbollförbundet
Svenska Handikappidrottsförbundet
Svenska Innebandyförbundet
Svenska Ishockeyförbundet
Svenska Isseglarförbundet
Svenska Judoförbundet
Svenska Kanotförbundet
Svenska Klätterförbundet
Svenska Konståkningsförbundet
Svenska Landhockeyförbundet
Svenska Mångkampsförbundet
Svenska Motorcykel- och Snöskoterförbundet
Svenska Orienteringsförbundet
Svenska Racerbåtförbundet
Svenska Ridsportförbundet
Svenska Ringetteförbundet
Svenska Roddförbundet
Svenska Rugbyförbundet
Svenska Seglarförbundet
Svenska Simförbundet
Svenska Skidförbundet
Svenska Skidskytteförbundet
Svenska Skolidrottsförbundet
Svenska Skridskoförbundet
Svenska Sportdykarförbundet
Svenska Sportskytteförbundet
Svenska Squashförbundet
Svenska Styrkelyftförbundet
Svenska Taekwon-doförbundet
Svenska Tennisförbundet
Svenska Triathlonförbundet
Svenska Tyngdlyftningsförbundet
Svenska Varpaförbundet
Svenska Vattenskidförbundet
Svenska Volleybollförbundet

Översikt – momsregler på kulturområdet

I denna bilaga återfinns en mycket översiktlig sammanfattning av momsregler på kulturområdet. För utförlig information avseende gällande regler för respektive aktivitet, se hänvisning till respektive rubrik i avsnitt 30.

Aktivitet	**Moms-plikt**	**Skattesats**	**Se av-snitt**
Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL.	Nej		30.2.1
Biblioteksverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	 a) Nej b) Ja	 b) 6 %	30.2.2
Arkivverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	 a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.3
Museiverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	 a) Nej b) Ja	 b) 6 %	30.2.4
Folkbildningsverksamhet a) av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund b) kommersiell utbildning	 a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.5
Kulturbildningsverksamhet a) bedriven av kommun b) bedriven t.ex. genom aktiebolag	 a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.6
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende litterära verk t.ex. – skönlitterära verk – beskrivande verk – kartor – datorprogram – översättningar – bearbetningar	Ja	 - 6 % - 6 % - 6 % - 25 % - 6 % - 6 %	30.3.2.1
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende konstnärliga verk t.ex. – musikaliska verk – sceniska verk – filmverk – bildkonstverk	Ja	6 %	30.3.2.2

Aktivitet	Moms-plikt	Skattesats	Se av-snitt
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende fotografier m.m. – fotografier – reklamalster – system för program för ADB – informationsfilm	Ja	25 %	30.3.2.3
Filmproduktion – vid skapandet medverkar bl.a. yrkeskategorier varav vissa har upphovsrättsligt skydd, vissa agerar som utövande konstnärer, en bedömning måste därför göras för respektive enskild aktivitet.	Se avsnitt 30.3.2.4	Se avsnitt 30.3.2.4	30.3.2.4
Tillträde till konserter m.m. – konserter, – cirkus-, – biograf-, – teater-, – opera- – balett-, – eller andra jämförliga föreställningar	Ja	6 %	30.3.3
Ljud- och bildupptagning – överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av den utövande konstnärens framförande.	Ja	6 %	30.3.4
Film – framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.	Ja	25 %	30.3.5
Djurparker – tillträde och förevisning	Ja	6 %	30.3.6
Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.	Ja	6 %	30.3.7
Avdragsbegränsningar avseende: – förvärv eller import som görs i verksamhet som består i anordnande av konserter, cirkus, biograf, teater, opera, balett eller andra jämförliga föreställningar – avdrag får inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna			30.3.3.2
Försäljning av konstverk: – kan vara skattefri, frivilligt inträde, beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden.			30.1 4.4 34

Riktlinjer från EG:s mervärdesskatte-kommitté

EG:s mervärdesskattekommitté utgör bl.a. ett forum för utbyte av åsikter mellan medlemsstaterna om tolkningen av sjätte direktivet i syfte att uppnå en uniform tillämpning av bestämmelserna. Riktlinjer (s.k. guidelines) utfärdas när en uppfattning avseende en specifik fråga omfattas av en absolut majoritet (dvs. mer än hälften av medlemsstaterna). Röstfördelningen, som anges för varje riktlinje, uttrycks efter EU utvidgningen den 1 maj 2004 på följande sätt (eller med ord med samma innebörd):

- enhälligt – 25 medlemsstater,
- nästan enhälligt – 22-24 medlemsstater,
- en stor majoritet – 17-21 medlemsstater.

Hittills har riktlinjer från 1996–1999 samt vissa från 2002 och 2003 översatts till svenska.

Riktlinjer godkända 1996

Från 47:e mötet den 11-12 mars

1. Artikel 16 – Uttag från skatteupplag och betalningsskyldig person

En stor majoritet av delegationerna bekräftade de slutsatser som arbetsgrupp nr 1 enades om vid sitt möte den 18 och 19 maj 1992, och menade att uttag av varor från skatteupplag i sig inte utgör en beskattningsbar transaktion. När varor tas ut från skatteupplag bör det emellertid kontrolleras att den mervärdesskatt som skall betalas för de lagrade varorna är densamma som om undantaget inte var tillämpligt.

Om varorna successivt säljs vidare från skatteupplaget omfattas leveransen, som innebär att varorna tas ut från skatteupplaget, inte längre av något undantag enligt artikel 16. Tillämpningen av normala beskattnings- eller undantagsbestämmelser för denna leverans gör andra rättelseåtgärder överflödiga.

I de fall då uttag från skatteupplag inte har något samband med leveransen av de lagrade varorna bör rättelseåtgärder genomföras om varorna stannar kvar på den medlemsstats territorium som godkände skatteupplaget. Under förutsättning att rådgivande kommittén för mervärdesskatt rådfrågas är

medlemsstaterna behöriga att vidta lämpliga åtgärder, vilka enligt en stor majoritet av delegationerna emellertid inte under några omständigheter får innebära att uttag av varor från skatteupplag görs till en skattepliktig transaktion i sig.

2. Artikel 16.1 B e – Varor som kan behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullager

Samtliga delegationer ansåg att punktskattepliktiga varor inte kan föranleda särskild behandling inom ramen för skatteupplagsförfarandena enligt artikel 16.1 B e. Medlemsstaterna var emellertid eniga om att platser som är godkända som upplag enligt direktiv 92/12/EEG om punktskatter samtidigt skulle kunna erkännas som skatteupplag.

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

3. Artikel 16.1 B e – Varor för vilka andra lagringsförfaranden än tullagring är tillämpliga

UNDANTAG FÖR VAROR SOM ÄR AVSEDDA ATT LEVERERAS TILL DETALJHANDELSLEDET

Kommittén anser nästan enhälligt att för att bevara den generella mervärdesskatteprincipen om beskattning i varje tillverknings- och försäljningsled bör andra lagringsförfaranden än tullagring inte användas automatiskt.

I detta hänseende bör villkoret i punkt 1 e rörande varor som inte är ”avsedda att levereras till detaljhandelsledet” tolkas inte bara med hänsyn till varornas beskaffenhet utan även med hänsyn till varornas olika ändamål, exempelvis om de är avsedda för export eller användning i en produktionsprocess i motsats till distribution via detaljhandelsförsäljning. Följden är att varornas beskaffenhet i sig inte räcker som kriterium för att besluta om skatteupplag, men varor avsedda för detaljhandelsförsäljning får under inga omständigheter förvaras i skatteupplag.

4. Artikel 28a 5 och 28b F – Konsoliderat dokument om andra transaktioner än bilaterala transaktioner rörande arbete på lös egendom

Kommittén noterar enhälligt uppdateringsarbetet avseende förenklingen av ett antal transaktioner rörande beställningsarbete, vilken redan godkänts av arbetsgrupp nr 1 vid dess möte den 25 och 26 maj 1993. Ändringarna är nödvändiga till följd av (i) borttagandet av termen

”beställningsarbete” (strykning av artikel 5.5 a och ändring av artikel 28a 5, och (ii) införandet av ett nytt avsnitt F i artikel 28b i samband med antagandet av rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.

Delegationerna godkände enhälligt att

1. Samtliga förenklingsåtgärder har följande gemensamma inslag:

– Den godkända förenklingen av beskattningen innebär att transaktioner som är likartade från beskattnings- och ekonomisk synpunkt behandlas på likvärdigt sätt.

– Villkoren för tillämpning av avsnitt F i artikel 28b är uppfyllda när de varor som skall bearbetas skickas eller transporteras utanför den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes.

– Om uppehåll görs under transporten av de varor som skall bearbetas eller om varorna i strikt mening inte skickas eller återsänds till den huvudansvarige, har de färdiga produkterna från början en känd slutlig destination; de är endast avsedda för kunden/den huvudansvarige.

2. Samtliga förenklingar grundar sig på samma tolkning: kravet att de färdiga produkterna återsänds till den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes, i enlighet med artikel 28a.5 b femte strecksatsen, anses vara uppfyllt även när tillfälliga uppehåll inträffar. Detta förutsätter att de enskilda platser där arbetet utförs inte betraktas som ankomstorter för de varor som skall bearbetas.

De beskrivna exemplen på förenklingsåtgärder utgör typiska fall för vilka exakta villkor har fastställts för att möjliggöra förenklingar. Förutsatt att annan gemenskapslagstiftning inte påverkas och att de fastställda villkoren iakttas, kan var och en av de planerade förenklingarna i praktiken kombineras med vilken som helst av de övriga förenklingarna.

Kommittén anser enhälligt att dokument XXI/2118/95 Rev.2 kan offentliggöras för att göra denna information tillgänglig för operatörerna och för att göra genomförandet av dessa förenklingsåtgärder i unionen mer enhetligt.

5. Artikel 15.2 – Metod för beräkning av värdegränsen 175 ecu

Delegationerna anser enhälligt att för tillämpningen av undantaget enligt artikel 15.2 kan värdegränsen på 175 ecu (eller det lägre värde som anges av den medlemsstat i vilken leveransen anses äga rum) bestyrkas genom en faktura, vilket innebär att undantaget kan omfatta leverans av flera varor som anges på en enda faktura, vilken ställts ut av samma skattskyldiga person till samma kund. Den nämnda värdegränsen kan inte hänföra sig till olika fakturor som ställts ut av en eller flera skattskyldiga personer rörande leveranser som utförts för en eller flera kunder.

Från 49:e mötet den 8-9 oktober

6. Artikel 15.10 – Gemensamt formulär för tillämpning av undantaget enligt artikeln

För tillämpning av artikel 15.10 i direktivet godkände samtliga delegationer det gemensamma intyget för undantag från mervärdesskatt och punktskatt såsom det ändrats till följd av språksynpunkter från delegationerna.

Från 50:e mötet den 7 november

7. Artikel 18.1 b – Tulldokument gällande import. Uppgifter som krävs för att utnyttja rätten till avdrag av den mervärdesskatt som skall betalas på import

Kommittén menar enhälligt att artikel 18.1 b i sjätte direktivet måste tolkas på så sätt att importhandlingen som anger mottagaren eller importören av varorna och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget inte nödvändigtvis måste vara en originalkopia i pappersform av ett intyg, utan kan utgöras av elektroniska data i den mån som den importerande medlemsstaten har infört system som gör det möjligt att hantera tullformaliteter med hjälp av dator.

I detta fall åligger det den importerande medlemsstaten, som fastställer reglerna för mervärdesskattedeklarationer och betalning av mervärdesskatt, att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att importdeklarationssystemet gör det möjligt att kontrollera utövandet av avdragsrätten, t.ex. på elektronisk väg.

En klar majoritet av kommitténledamöterna anser att i enlighet med artikel 3a i åttonde direktivet är den nuvarande rättsliga situationen sådan att en skattskyldig person inte erhåller någon återbetalning av mervärdesskatt om originalkopiorna i pappersform av importhandlingarna inte är bifogade ansökningshandlingen. Detta hindrar emellertid inte att

tullförvaltningen intygar att en utskrift av data som överförts elektroniskt utgör en originalhandling.

Beträffande tillämpningen av det åttonde direktivet måste hänsyn tas till att den person som ansöker om återbetalning i den återbetalande medlemsstaten inte har någon bokföring som innefattar originalhandlingarna och som skulle möjliggöra kontroller vid en senare tidpunkt.

Riktlinjer godkända 1997

Från 52:a mötet den 28–29 maj

1. Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader

Nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor.

När uppförandet av byggnader klassificeras som leverans av varor ansåg nästan alla delegationer att platsen för denna leverans styrs av kriterierna i artikel 8.1 b, vilket innebär att leveransen bör beskattas där arbetet utförs. De var ense om att byggföretagets sändning eller transport av material från en medlemsstat för att användas vid uppförandet av en byggnad i en annan medlemsstat utgör en överföring som åtföljs av ett förvärv av varor. I detta hänseende måste det ej etablerade företaget enligt tredje strecksatsen i artikel 22.1 c registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där förvärvet sker och fullgöra de fastställda skyldigheterna. Enligt artikel 21.1 d får medlemsstaterna anta bestämmelser varigenom skatten skall betalas av en annan person, t.ex. ett skatteombud.

2. Artikel 13 A 1 q – Verksamheter av offentliga radio- och televisionsorgan

Nästan alla delegationer ansåg att det viktigaste kriteriet för att identifiera ett televisionsorgan som ett offentligt televisionsorgan är offentlig finansiering (offentliga bidrag eller licensavgifter). Bland övriga kännetecken finns emellertid särskilda skyldigheter, exempelvis täckning av ett visst territorium eller ett språkområde.

Nästan alla delegationer ansåg att sändning av program för vilket radio- eller televisionsorganet erhåller finansiering genom licensavgifter och bidrag utgör radio- och televisionsorganens enda icke kommersiella verksamhet. De ansåg å andra sidan att försäljning av televisionsprogram alltid

måste beskattas även om transaktionen sker mellan offentliga organ.

3. Artikel 9 – Paket av tjänster som tillhandahålls i samband med mässor och liknande utställningar

Kommittén anser enhälligt att när ett företag i samband med en mässa eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, skall hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningsort.

När det gäller bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen.

4. Artikel 9.2 e – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna bekräftar den ursprungliga riktlinjen som godkändes av kommittén vid dess trettiofjärde möte, dvs. att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahålls.

5. Artikel 13 A 1 a – Räckvidd för det undantag som är tillämpligt på leveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet

Delegationerna beslutade enhälligt att en medlemsstats ”offentliga” postväsende endast kan behandlas som sådant när det verkar inom det landet. Ett offentligt postväsende som verkar i ett annat land än sitt eget bör förlora sin ställning som samhällstjänst och därmed rätten till undantag enligt artikel 13 A 1 a.

Från 53:e mötet den 4–5 november

6. Artikel 4 –Tjänster som tillhandahålls av styrelseledamöter

Alla delegationerna var ense om att tjänster vilka tillhandhålls av en juridisk person som medlem av företagets styrelse bör betraktas som ekonomisk verksamhet som bedrivs

självständigt i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 och att tjänsterna därför bör vara momspliktiga.

7. Artikel 9 – Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar uppspårandet av arvingar

Kommittén har enhälligt beslutat att uppspårandet av arvingar skall omfattas av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, antingen som en tjänst liknande någon av de verksamheter som avses i den artikeln eller som tillhandahållande av information.

8. Artikel 6 – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna ansåg att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp utgör ett momspliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren.

Riktlinjer godkända 1998

Från 54:e mötet den 16–18 februari

1. Artikel 12.3 och bilaga H kategori 4 – Reducerad skattesats

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på produkter som är specifikt utformade för personer med funktionsnedsättning (medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra liknande apparater) som normalt endast köps eller används, stadigvarande eller tillfälligt, av personer med funktionsnedsättning för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra syften (t.ex. sladdlösa telefoner) är undantagna från bestämmelsen, liksom medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmän användning och inte specifikt för personer med funktionsnedsättning (t.ex. röntgenutrustning).

2. Artikel 4 – Tilldelning av sändningsrättigheter avseende internationella fotbollsmatcher av organisationer som är etablerade utomlands

Kommittén har enhälligt beslutat att tilldelning av rättigheter till TV-sändningar av fotbollsmatcher från organ som är etablerade i tredje land utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig hos kunden på grundval av artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet.

3. Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och 28b F – Tillämpning vid total- eller delunderentreprenad

Kommittén har enhälligt beslutat att total- eller delunderentreprenad av arbete på materiell lös egendom inte ändrar den egentliga karaktären av den tjänst som tillhandahålls av huvudparten i dennes förhållande till sin avtalspart, och som därför fortfarande betraktas som arbete på materiell lös egendom, även om arbetet inte ”fysiskt” utförs av den huvudpart som åtagit sig att utföra arbetet, för vilket denne har fullt avtalsenligt ansvar gentemot kunden.

När det gäller delunderentreprenad ansåg en stor majoritet av delegationerna, förutsatt att villkoren enligt artikel 28b F inte är uppfyllda rörande förhållandet mellan huvudparten och slutkunden, att enligt fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c är platsen för huvudpartens tillhandahållande av tjänsten i sin helhet (inbegripet det arbete som utförs av underentreprenören eller underentreprenörerna) platsen där hans egen del av arbetet fysiskt utförs.

4. Artikel 28b B – Distansförsäljning

Kommittén har nästan enhälligt beslutat att artikel 28b B, enligt vilken beskattning i destinationslandet av distansförsäljning inte är tillämplig på utförda leveranser före den tidpunkt då det belopp som fastställts av destinationsmedlemsstaten överskridits inom loppet av ett kalenderår (med undantag för situationer som omfattas av andra strecksatsen i punkt 2 eller där den skattskyldiga personen har utnyttjat valmöjligheten enligt punkt 3).

Beskattning i destinationslandet kan endast gälla för leveranser av varor som medför att tröskelvärdet överskrids, samt påföljande leveranser och all försäljning som sker året efter det år då tröskelvärdet överskreds.

5. Artikel 28a – Köp av ny bil före flytt till en annan medlemsstat

Kommittén har enhälligt beslutat att överförandet av ett fordon som fortfarande uppfyller definitionen för ”nytt transportmedel” enligt artikel 28a 1a b andra stycket inte är någon beskattningsbar transaktion när den utförs av en privatperson i samband med flyttning. Kommittén är även enig om att återförandet av ett fordon som ursprungligen levererats enligt undantaget i artikel 28c A på motsvarande sätt inte kan betraktas som en skattepliktig transaktion som innebär att

medlemsstaterna tillåts kräva att ägaren betalar den mervärdesskatt som inte uppbars när den ursprungliga leveransen undantogs från skatteplikt.

Kommittén har även enhälligt beslutat att endast den ursprungliga leveransen skall kontrolleras för att säkerställa om villkoren för undantag på grundval av transport utanför avgångsmedlemsstaten är uppfyllda. För detta ändamål kan registrering av fordonet med normala skyltar vara tillräckligt som kriterium för att definitivt utesluta ett undantag i den medlemsstat där förvärvet skett. Registrering av fordonet med ”transitskyltar” kan däremot tyda på att leveransen faktiskt rör ett nytt transportmedel som skickats eller transporterats till köparen utanför avgångsmedlemsstatens territorium men inom gemenskapen.

6. Artikel 28a 1a b – Överskridande av tröskelvärdet för förvärv av varor

När bestämmelserna om platsen där de skattepliktiga transaktionerna utförs har tillämpats på felaktigt sätt, har kommittén enhälligt beslutat följande:

Varje medlemsstat måste utöva sin beskattningsrätt, oberoende av händelser någon annanstans (medlemsstat eller tredje land).

Den medlemsstat som uppbar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten måste återbetala den till den skattskyldiga personen (leverantören av varor eller tjänster) i enlighet med sina egna inhemska bestämmelser. Återbetalningen av det på så sätt återvunna beloppet till slutkunden är helt beroende av de avtalsenliga förhållandena mellan leverantören och hans kund.

Från 56:e mötet den 13–14 oktober

7. Artikel 28c B a – Undantagets räckvidd

En stor majoritet av delegationerna ansåg att undantagen från rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som nämns i artikel 13 i sjätte momsdirektivet fortfarande gäller när varorna skickas eller transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och är föremål för ett förvärv inom gemenskapen enligt artikel 28a i destinationsmedlemsstaten.

Detta förvärv inom gemenskapen skall undantas i enlighet med artikel 28c B a i sjätte momsdirektivet.

8. Artikel 9.2 e – Begreppet agent

Alla delegationer var ense om att artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i sjätte momsdirektivet täcker leveranser från agenter som agerar i köparens namn och för dennes räkning såväl som i tillhandahållarens namn och för dennes räkning när det gäller tjänster som avses i artikel 9.2 e.

9. Artikel 9.1 och 9.2 e sista strecksatsen – Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel

Alla delegationer var ense om att släpfordon och påhängsvagnar bör betraktas som transportmedel vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i sjätte momsdirektivet.

Från 57:e mötet den 16–17 december

10. Artikel 8.1 c – Mervärdesskatteregler som är tillämpliga på försäljning av varor ombord på internationella transportmedel efter avskaffandet av skattefri försäljning

När det gäller leveranser ombord på flygplan av varor som skall medföras har kommittén enhälligt beslutat att om det i den ”del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen”, vilken det hänvisas till i artikel 8.1 c, ingår uppehåll mellan avreseorten och ankomstorten, skall transporten betraktas som en enda resa förutsatt att det använda transportmedlet och numret på flygningen, utom i händelse av force majeur, är detsamma under hela resan och att varje uppehåll är kortvarigt.

11. Frågor rörande tillämpningen av rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (Särskilda regler för investeringsguld)

Definitioner (Punkt A i artikel 26b)

Alla delegationer är ense om att för tillämpningen av definitionen i artikel 26b A i skall bland vikter som godtas av guldmarknaderna åtminstone följande ingå:

Enhet	*Vikter som det handlas med*
Kg	12,5/1
Gram	500/250/100/50/20/10/5/2,5/2/(1)
Ounce (1oz = 31,1035 g)	100/10/5/1/$^{1}/_{2}$/$^{1}/_{4}$
Tael (1 tael = 1,913oz.)*	10/5/1
Tola (10 tolas = 3,75oz.)**	10

* Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. I Hongkong är den nominella finheten 990 för en tacka på en tael, medan tackor på 5 och 10 tael kan ha en finhet av 999,9 i Taiwan.

** Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den mest populära storleken för en tacka är 10 tola, med en finhet av 999.

Alla delegationerna är ense om att använda marknadsvärdet för guldmynt och för guldinnehållet i mynten den 1 april varje år för att kontrollera efterlevnaden av villkoret i fjärde strecksatsen i artikel 26b A ii.

Särskild ordning för transaktioner med investeringsguld (punkt B i artikel 26b)

En stor majoritet av delegationerna är ense om att undantaget enligt artikel 26b B första stycket är begränsat till leveranser av varor och inte omfattar transaktioner som kan betecknas som tillhandahållande av tjänster. I artikel 8.1 fastställs platsen för de leveranser av investeringsguld som undantas från mervärdesskatt enligt 26b B.

När investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld fysiskt befinner sig i en annan medlemsstat än den medlemsstat där certifikatet överlämnas till köparen, anser nästan alla delegationer att medlemsstaterna enligt artikel 22.9 a tredje strecksatsen får befria leverantören från dennes skyldigheter i den medlemsstat där guldet fysiskt befinner sig, förutsatt att han i den medlemsstaten inte utför någon av de transaktioner som det hänvisas till i artikel 22.4 c.

Riktlinjer godkända 1999

Från 58:e mötet den 23 juni

1. Artiklarna 8.1 a och 28b F i sjätte momsdirektivet – Avtal mellan två skattskyldiga personer i gemenskapen utan leverans av varor från kunden

Alla delegationerna har enhälligt beslutat att leverans av en maskin, även om den satts samman efter kundens särskilda krav, bör betraktas som leverans av en vara. Vilka delar den tillverkade maskinen består av påverkar inte beteckningen av maskinen som en materiell tillgång.

Om varorna skickas eller transporteras fastställs beskattningsorten för denna transaktion i artikel 8.1 a, och om

varorna inte skickas eller transporteras fastställs den i artikel 8.1 b.

När leverantören tillverkar maskinen och installerar eller sätter samman den på den plats som hans kund begärt, bör transaktionen betecknas som leverans av varor med installation eller sammansättning, varigenom beskattningsorten är den plats där varorna installeras eller sätts samman i enlighet med artikel 8.1 a i sjätte momsdirektivet.

Transaktionen anses emellertid vara en leverans av en tjänst om leverantören endast sätter samman de olika maskindelar som hans kund tillhandahållit åt honom. I det fallet omfattas beskattningsorten av artikel 9.2 c eller artikel 28b F i sjätte momsdirektivet.

Riktlinjer godkända 2002

Från 65:e mötet den 19 juni

Artiklarna 8 och 9 – Platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster från begravningsentreprenörer

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst, även om detta alltjämt måste avgöras från fall till fall.

Delegationerna beslutade vidare enhälligt att platsen för tillhandahållande av denna enda tjänst i enlighet med artikel 9.1 i sjätte momsdirektivet skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

Riktlinjer godkända 2003

Från 67:e mötet den 8 januari

Artikel 9 och bilaga L – E-handel. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

1. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

2. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att distansundervisning utgör en tjänst som tillhandahålls på

elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e när undervisningen är automatiserad och beroende av Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk för att fungera och när dess tillhandahållande inte kräver mänsklig inblandning eller endast gör det i liten utsträckning. Om Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och studenten (t.ex. e-post) kommer detta inte att anses vara en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att icke-etablerade beskattningsbara personer som är beskattningsbara enligt den särskilda ordningen i artikel 26c kan upphöra att omfattas av den särskilda ordningen enligt den artikeln vid vilken tidpunkt som helst under ett kalenderkvartal, om något av kriterierna för uteslutning uppfylls. Den icke-etablerade beskattningsbara personen måste inge alla resterande deklarationer fram till utgången av det kalenderkvartal under vilket han uteslutits. Kravet på att inge denna deklaration inverkar inte på det eventuellt förekommande kravet för icke-etablerade beskattningsbara personer att registrera sig enligt de normala förfarandena i en medlemsstat så fort som de uteslutits från den särskilda ordningen.

4. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person deklarerar och betalar ett belopp för mervärdesskatt till registreringsmedlemsstaten, som i sin tur distribuerar beloppet till konsumtionsmedlemsstaten, och den senare medlemsstaten sedermera fastställer att beloppet är för högt, skall konsumtionsmedlemsstaten underrätta registreringsmedlemsstaten om justeringen och betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen. Delegationerna har även enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person till registreringsmedlemsstaten betalar ett belopp för mervärdesskatt som är för högt i förhållande till deklarationen skall registreringsmedlemsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen.

5. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att varje rapporteringsperiod för en icke-etablerad beskattningsbar person avseende deklarationer som skall inges till registreringsmedlemsstaten i enlighet med den särskilda

ordningen i artikel 26c skall behandlas som en separat och sluten rapporteringsperiod.

6. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i fråga om deklarationer som inges enligt den särskilda ordningen i artikel 26c tillåter direktivet inte att belopp avrundas till närmaste heltal i den berörda valutan (t.ex. euro) och om att det exakta beloppet för mervärdesskatt måste rapporteras och betalas i enlighet med sjätte direktivet.

7. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall potentiella säljare får rätten att saluföra en vara på en webbplats (t.ex. på en direktansluten marknadsplats) i utbyte mot en avgift (t.ex. en avgift för att varan blir uppförd eller en avgift för gjorda försäljningar), potentiella köpare lämnar bud på varan på webbplatsen via en automatiserad process, parterna underrättas om en utförd försäljning med hjälp av automatiskt datorgenererad e-post och köparen och säljaren slutligen fullföljer försäljningen, skall den tjänst som tillhandahålls av webbplatsleverantören (t.ex. leverantören av den direktanslutna marknadsplatsen) anses utgöra en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e. Ett sådant tillhandahållande kan mycket väl, åtminstone delvis, utgöra en tjänst för härbärgering av webbplatser.

8. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att den bifogade tolkningsvägledningen och de åtföljande tabellerna* skall utgöra en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” vid tillämpningen av den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bilaga

Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg – Tolkningsvägledning

Inledning

I detta dokument ges en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Det kommer att vara till hjälp för företagen när de skall avgöra huruvida deras tjänster omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande avseende sådana tjänster (enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta dokument behandlas endast frågan om platsen för tillhandahållande.

I de medföljande tabellerna* ges exempel på transaktioner som antingen omfattas av eller inte omfattas av definitionen på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av definitionen skall behandlas i enlighet med andra regler avseende platsen för tillhandahållande.

Vad är en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”?

En ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” är en tjänst

– som först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk (dvs. stöder sig på Internet eller ett liknande nätverk för att kunna tillhandahållas), och

– vars beskaffenhet till stor del är beroende av informationsteknik för att kunna tillhandahållas (dvs. tjänsten är i huvudsak automatiserad, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och kan inte utföras i avsaknad av informationsteknik).

Med utgångspunkt i dessa två villkor ingår följaktligen följande typer av tjänster i begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”:

– *Digitala produkter* i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar eller uppdateringar av programvara.

– *En tjänst* som tillhandahåller eller stöder en affärsverksamhet eller en personlig närvaro på ett elektroniskt nätverk (t.ex. en webbplats eller en webbsida).

– *En tjänst som genereras automatiskt från en dator*, via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk, när en kund matar in vissa specifika uppgifter.

– *Tjänster, andra än de som uttryckligen nämns i bilaga L, som är automatiserade och beroende av Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kunna tillhandahållas.*

Telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, vilka avses i den nionde respektive den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, anses inte utgöra tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg vid tillämpningen av detta direktiv.

I allmänhet innebär inte det faktum att parter använder Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kommunicera med

varandra i fråga om transaktioner eller för att underlätta handeln att de normala mervärdesskattereglerna inte är tillämpliga, lika litet som användningen av telefon eller telefax skulle göra det. Om exempelvis parter helt enkelt använder Internet för att skicka information under loppet av en affärstransaktion (t.ex. e-post) innebär detta inte att transaktionens beskaffenhet ändras. Detta skiljer sig från ett tillhandahållande som är fullständigt beroende av Internet för att kunna ske (t.ex. sökning och nedladdning av uppgifter från en databas utan mänsklig inblandning).

I samtliga fall kommer tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt den normalskattesats som fastställts av medlemsstaten i fråga (enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet), såvida inte ett undantag är tillämpligt i den medlemsstaten. Ett tillhandahållande av t.ex. hasardspel kommer, om dess tillhandahållande på det traditionella sättet är befriat i en medlemsstat, även att vara befriat om det tillhandahålls på elektronisk väg.

I de följande tabellerna* illustreras det ovanstående genom en klassificering av en rad olika typer av tillhandahållanden i syfte att ge tydliga exempel på vilka tjänster som anses tillhandahållas på elektronisk väg och vilka tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg. Denna vägledning är inte uttömmande.

De tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg skall behandlas i enlighet med andra regler om platsen för tillhandahållande. Man bör vara särskilt försiktig när det rör sig om en tjänst som innehåller både elektroniska inslag och andra inslag. Sådana sammansatta transaktioner måste i allmänhet bedömas från fall till fall.

* Tabellerna återges inte i detta sammanhang, se i stället RSV skrivelse 2003-04-23 med dnr 3325-03/100.

Översikt – momsregler inom massmedieområdet

I denna bilaga finns en översiktlig sammanfattning av undantagen från skatteplikt vid omsättning m.m. av vissa publikationer. För utförlig information avseende gällande regler, se avsnitt 31.

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag**	**Se avsnitt**
Periodiska * – medlemsblad – personaltidningar – dito radio- och kassettidningar	**Överlåtelse** – gratis – mot ersättning – utgivaren - medlemmar - anställda **Införsel**, om publikationen ska överlåtas på sätt som framgår ovan.	3 kap. 13 §, 17 §	Nej	31.1.1
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § 1 st. 1 p.	Nej	31.1.4
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § 1 st. 2 p.	Ja	31.1.3

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag**	**Se avsnitt**
Periodiska * – organisationstidskrifter** – dito radio- och kassettidningar	**Omsättning** **Införsel**	3 kap. 14 §, 17 §	Nej	31.1.2
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § 1 st. 1 p.	Nej	31.1.4
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § 1 st. 2 p.	Nej	31.1.3
Program och kataloger	**Omsättning** för egen verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §	3 kap. 18 §	Nej	31.2
	Införande av annonser	3 kap. 19 § 2 st.	Nej	31.2

***** Periodisk publikation är en publikation som enligt utgivningsplan normalt utkommer med minst fyra nummer/år (3 kap. 16 § ML)

** Med organisationstidskrift förstås enligt 3 kap. 14 § ML en publikation

- som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
- som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktionshindrade eller arbetshandikappade medlemmar.

Byggnads- och verksamhetstillbehör

Utrustning och inredning

SKV anser att nedan angivna exempel på utrustning och inredning som för stadigvarande bruk har anskaffats för byggnaden regelmässigt bör anses som fastighet enligt ML.

- vägg-, golv- och takbeklädnad, t.ex. vid golvet fästade heltäckningsmattor,
- dörrar, oavsett konstruktion och med ev. automatik,
- fönster, mellanglaspersienner och markiser,
- väggar, även s.k. vikväggar och flyttbara väggar,
- ledningar som för stadigvarande bruk fast anbragts i byggnad,
- installationer för vatten och avlopp, sanitet, uppvärmning eller luftväxling av byggnad eller lokal, inräknat fläktar och dylikt,
- hissar, tillåtna för personbefordran,
- rulltrappor,
- fasta fundament, inbyggda bjälkar och liknande konstruktioner,
- armatur för allmänbelysning, fast monterad på vägg eller i tak,
- spis, kyl- och frysskåp, diskbänkar, väggfasta skåp och dylikt,
- fast inredning och utrustning i andra lokaler än egentliga verksamhetslokaler, t.ex. väggfasta skåp och hyllor, inredning och utrustning i bad- och toalettrum och dylikt,
- rullande trottoarer,
- trygghetslarm i servicehus,
- kylmaskin för luftkonditionering,
- anläggning för reglering av värme och fuktighet,
- brandvarnare,

- klädskåp och klädhylla,
- kabel-TV-anläggning,
- fast installerad svagströmskabel eller datanät i kontors- eller bostadshus eller liknande,
- elektroniskt portlås,
- fundament till utomhus monterade, för stadigvarande bruk avsedda pariserhjul, karuseller och liknande,
- vattenrutschbana utomhus,
- fryspaneler som kan användas antingen i kombination med en vanlig vägg (de utgör då isolering och invändig beklädnad) eller fristående (de utgör då hela väggen), RÅ 1986 ref. 169,
- sopförvaringsutrustning,
- flytbryggor (RSV/FB Im 1980:3),
- demonterbart parkeringsdäck (RSV/FB Im 1983:4),
- anläggning för central distribution av eldningsolja, bestående av bl.a. lagringscistern, pumpstation och rörledningar (RSV/FB Im 1983:6),
- värmepumpanläggning med ändamål att åstadkomma en sådan uppvärmning av den aktuella byggnaden som erfordras för att människor ska kunna vistas där (RSV/FB Im 1983:26) samt
- vattenreningsanläggning till en utomhuspool.

Verksamhetstillbehör

- Nedan anges exempel på sådan utrustning som, enligt SKV:s mening, utgör verksamhetstillbehör och anses som fastighet enligt ML
- turbin i kraftverk,
- pump i reningsverk,
- hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal,
- bänkar i samlingslokal,
- orgel i kyrka,

- utrustning i storkök av annat slag än ”hushållstyp”,
- automatspärrar i biljetthallar och biljettautomater,
- luftbehandlingsaggregat för operationsrum i sjukhus,
- gas- och tryckluftsanläggning i sjukhus,
- inredning i laboratorier (bänkar och dragskåp),
- passagekontrollanläggning,
- montrar, utrustning i konferensrum,
- centralradio,
- bokhyllor i bibliotek,
- prefabricerat frys- eller kylrum (RÅ 1986 ref. 169),
- jalusiskydd för arbetsgropar i bilverkstäder,
- avfuktningsanläggning för simhallar, lagerlokaler och liknande (RSV/FB Im 1982:18),
- kylaggregat, elfördelningssystem och speciella golv, väggar och tak i datorhallar (RSV/FB Im 1982:23),
- värdevalvdörr (RSV Dt 1975:21),
- speciella portar till industribyggnad (RSV/FB Dt 1980:11),
- maskineri, medbringare, upphängningsarmar, linklämmor och ankare till släpliftar (RSV/FB Im 1983:1),
- reservelverk i sjukhus, industrier och liknande,
- vattenreningsanläggning, vattenrutschbana m.m. i badhus,
- rörpostanläggning,
- brandsläckningsanläggning i särskilda verksamhetsutrymmen, t.ex. maskinrum, datacentraler, museer m.m., (RSV/FB Im 1984:20),
- pariserhjul, karuseller och liknande inkl maskinell utrustning,
- krossanläggning till kolkraftverk inkl väggar och tak (RK 1987:5),
- specialbelysning, ej allmänbelysning,
- hiss och lyftanordning för varubefordran, ej personhiss,
- handbollsmål, basketställningar och ribbstolar samt
- reklamskyltar.

Fastighetsbegreppet – översikt

En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastigheten hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten av fastighetsägaren. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av en byggnad där det finns.

Egendomsslag	**JB**	**IL**	**ML**
1. Marken	Fastighet	= JB	= JB
2. Byggnader, ledningar, stängsel o.d.			
- på egen mark	Fastighet	= JB	= JB
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets indelning	Fastighet	= JB	= JB
- på annans mark i annat fall (1)	Ej fastighet	Byggnader: fastighet	Fastighet
3. Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör i byggnad			
- på egen mark	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets-indelning	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet
- på annans mark	Ej fastighet	Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet
4. Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad			
- på egen mark	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet*
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets-indelning	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet*
- på annans mark	Ej fastighet	Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet*
5. Industritillbehör	Fastighet i vissa fall (2)	Samma som bygg-nadstillbehör	Ej fastighet
6. Växtlighet	Fastighet	= JB	= JB*
Naturlig gödsel	Fastighet	= JB	= JB*

* Dock sker beskattning som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark och vid tillämpning av 8 a kap. ML.

Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning o.d. (2 kap. 1 § 2 st. JB) är fastighet enligt JB, IL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm: 2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.

Lagar och förarbeten

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1968:580	1968:137	BeU 62
1969:70	1969:18	BeU 25
1969:237	1969:51	BeU 39
1970:166	1970:70	BeU 40
1970:183	1970:123	BeU 39
1970:917	1970:191	BeU 67
1971:71	1971:10	SkU 16
1971:254	1971:73	SkU 34
1971:400	1971:60	SkU 35
1972:82	1972:15	SkU 12
1972:558	1972:119	SkU 60
1973:928	1973:163	SkU 62
1973:985	1973:187	SkU 69
1974:90		FiU 1974:1
1974:885	1974:169	SkU 62
1974:888	1974:171	SkU 61
1974:986	1974:180	SkU 63
1975:725	1975:78	JuU 22
1975:1400	1975/76:29	SkU 1975/76:15
1976:928	1975/76:107	SkU 1976/77:2
1977:61	1976/77:68	SkU 22
1977:291	1976/77:144	SkU 48
1978:73	1977/78:78	SkU 21
1978:197	1977/78:136	SkU 50
1978:322	1977/78:181	SkU 55
1978:920	1978/79:44	SkU 21
1979:181	1978/79:86	JuU 27
1979:304	1978/79:141	SkU 52
1979:1190	1979/80:57	SkU 19
1979:1191	1979/80:57	SkU 19
1980:204	1979/80:80	Ku 45
1980:676	1980 U:1	SkU U:2

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1980:1090	1980/81:70	SkU19
1981:843	1980/81:84	LU24
1981:992	1981/82:30	SkU8
1981:1276	1981/82:59	SkU18
1982:190	1981/82:96	SkU38
1982:288	1981/82:201	SkU63
1982:449	1981/82:214	SkU71
1982:1184	1982/83:55	SkU14
1982:1211	1982/83:53	SkU11
1983:76	1982/83:84	SkU20
1983:144	1982/83:83	SkU29
1983:1006	1983/84:28	SkU9
1983:1006	1983/84:37	SkU9
1983:1052	1983/84:75	SkU19
1984:357	1983/84:189	SkU44
1984:1085	1984/85:70	SkU23
1985:110	1984/85:47	JuU14
1985:147	1984/85:108	SkU40
1985:1116	1985/86:47	SkU17
1986:490	1985/86:150 (bil 1)	SkU50
1986:1289	1986/87:47	SkU11
1986:1382	1986/87:44	SkU8
1987:1218	1987/88:55	SkU12
1987:1236	1987/88:42	SkU16
1988:705	1987/88:150 (bil 3)	SkU40
1988:1152	1988/89:21	SkU1
1989:1027	1988/89:50	SkU10
1990:29	1989/90:73	SkU21
1990:330	1989/90:74	SkU32
1990:576	1989/90:111	SkU31
1990:1153	1990/91:37	SkU5
1990:1319	1990/91:46	SkU7
1991:178	1990/91:89	SkU21
1991:696	1990/91:166	SkU29
1991:1755	1991/92:50	SkU5
1991:1905	1991/92:43	SkU17
1992:190	1991/92:122	SkU24
1992:494	1991/92:129	SkU32
1992:627	1991/92:93	SkU19
1992:832	1991/92:93	LU28

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1992:843		SkU35
1992:878	1991/92:140	KrU28
1992:885	1991/92:150	FiU30
1992:1184	1992/93:96	SkU9
1992:1477	1992/93:50	FiU1, SkU18
1993:772	1992/93:150 (bil 6)	FiU30
1993:642	1992/93:190	SkU26
1993:479	1992/93:196	SkU28
1993:898	1992/93:198	FiU27
1993:1553	1993/94:50	SkU15
1993:1647	1993/94:75	SOU14
1993:1705	1993/94:38	TU11
1994:41	1993/94:105	SkU21

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1968:431)

SFS
1971:995
1976:724
1978:324
1978:625
1979:499
1982:1163
1983:915
1985:176
1986:1357
1990:1254
1991:227
1993:1234

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1994:473	1993/94:151	1993/94:SkU31
1994:496	1993/94:152	1993/94:SkU32
1994:498	1993/94:225	1993/94:SkU30
1994:1798	1994/95:57	1994/95:SkU7
1994:1893	1994/95:91	1994/95:SkU11
1995:581	1994/95:209	1994/95:SkU42
1995:700	1994/95:202	1994/95:SkU27
1995:931	1994/95:150 (bil 7)	1994/95:FiU20
1995:1207	1995/96:19	1995/96:SkU11
1995:1286	1995/96:19	1995/96:SkU13
	1995/96:45	1995/96:SkU13
	1995/96:58	1995/96:SkU13
1995:1364	1995/96:45	1995/96:SkU12
1995:1365	1995/96:45	1995/96:SkU12
1996:536	1995/96:191	1995/96:SkU28
1996:661	1995/96:170	1995/96:JuU23
1996:713	1995/96:198	1995/96:SkU31
1996:794	1995/96:176	1995/96:SoU18
1996:965	1995/96:224	1996/97:BoU4
1996:1174	1996/97:1	1996/97:FiU1
1996:1320	1995/96:232	1996/97:SkU5
1996:1327	1996/97:10	1996/97:SkU6
1996:1406	1996/97:12	1996/97:SkU7
1997:220		1996/97:SkU25
1997:331	1996/97:81	1996/97:SkU22
1997:502	1996/97:100	1996/97:SkU23
1997:1036	1997/98:33	1997/98:SkU9
1998:193	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:255	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:300	1997/98:141	1997/98:FiU22
1998:346	1997/98:134/148	1997/98:SkU29
1998:500	1997/98:63	1997/98:TU9
1998:542	1997/98:109	1997/98:SoU22
1998:586	1997/98:153	1997/98:FiU28
1998:1675	1998/99:1	1998/99:SkU1
1999:310	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:422	1998/99:79	1998/99:SkU19
1999:450	1998/99:86	1998/99:SkU21
1999:640	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:959	1998/99:124	1999/2000:KU5

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1999:1103	1998/99:130	1999/2000:LU2
1999:1130	1998/99:142	1999/2000:FiU8
1999:1283	1999/2000:2	1999/2000:SkU2
1999:1406	1999/2000:10	1999/2000:UbU7
2000:54	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:143	1999/2000:58	1999/2000:SkU19
2000:478	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:500*	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:1291	1999/2000:126	2000/01:SkU3
2000:1357	2000/01:1	2000/01:SkU7
	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1358	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1427	1999/2000:126	2000/01:SkU11
	2000/01:31	2000/01:SkU13
2001:524	2000/01:121	2000/01:SkU25
2001:568	2000/01:95	2000/01:TU15
2001:971	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1169	2001/02:45	2001/02:SkU12
2002:263	2001/02:94	2001/02:SkU22
2002:392	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:1004	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:220	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:659	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:1131	2003/04:24	2003/04:SkU14
2003:1134	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1137		2003/04:SkU15
2004:61	2002/03:150	2003/04:FiU14
2004:118	2003/04:41	2003/04:SkU19
2004:280	2003/04:76	2003/04:SkU29
2004:1155	2004/05:15	2004/05:SkU10

* Omtryck genom SFS 2000:500

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

SFS

1994:1800
1994:1974
1995:955
1995:1287
1996:582
1996:1325
1997:128
1997:709
1997:751
1998:349
1999:521
1999:650
2000:505
2000:1113
2003:221
2003:966
2003:1138
2004:1158

Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd m.m.

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket. Den nya myndigheten ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. I regler och information som beslutats eller publicerats av Riksskatteverket behålls det tidigare myndighetsnamnet.

Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer m.m. som berör moms och som har beslutats av Skatteverket eller en av dess föregångare, Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift, allmänt råd eller rekommendation är inaktuell till vissa delar.

Skatteverket beslutar om föreskrifter enligt särskilda bemyndiganden. Dessa är liksom lagar och förordningar bindande. De kungörs i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Skatteverket beslutar också om allmänna råd. De ges ut i en enda serie i publikationen Skatteverkets allmänna råd (SKV A). Till skillnad mot föreskrifterna är de allmänna råden enbart vägledande, inte bindande. Före år 2001 benämndes de allmänna råden Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och gavs ut i flera serier. Skatteverket publicerar meddelanden som ges ut i publikationen Skatteverkets meddelanden (SKV M). I meddelanden tas bl.a. in redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna.

På Skatteverkets webbplats finns samtliga föreskrifter, allmänna råd och meddelanden under Rättsinformation.

Föreskrifter

RSFS 1999:12	Föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.
RSFS 2001:7	Föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen 1999:445 om exportbutiker.

RSFS 2002:33	Föreskrifter om revision m.m.
RSFS 2003:5	Föreskrifter om att preliminär självdeklaration och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.
RSFS 2003:6	Föreskrifter om att en anmälan för registrering och en ansökan om F-skattsedel får lämnas i form av ett elektroniskt dokument
SKVFS 2004:1	Föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av enskilds åtkomst
SKVFS 2004:4	Föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument
SKVFS 2004:5	Föreskrifter om anmälan för registrering, ansökan om F-skattsedel och preliminär självdeklaration som får lämnas i form av elektroniska dokument
SKVFS 2004:16	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:5)
SKVFS 2004:17	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:4)
SKVFS 2004:18	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:1)
SKVFS 2004:19	Föreskrifter om vilka guldmynt som är att anse som investeringsguld
SKVFS 2004:21	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:1)
SKVFS 2004:22	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:4)

Allmänna råd

RSV S 1998:12	Rekommendationer m.m. om anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatter och avgifter, som skall redovisas i sådan deklaration.
RSV S 1998:13	Rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:33	Ändring i rekommendationer m.m. (RSV:s 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.
RSV S 1998:34	Rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt skattebetalningslagen.
RSV S 2000:9	Rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen.
SKV A 2004:5	Allmänna råd om avdrag för utgifter för representation m.m.
SKV A 2004:28	Allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer
SKV A 2004:41	Allmänna råd om värdering av fri och delvis fri bil att tillämpas vid beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2005 samt vid 2006 års taxering

Meddelanden

SKV M 2004:4	Information om avdrag för utgifter för representation m.m.
SKV M 2004:18	Information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 7 § ABL, 167
2 kap. 13 § ABL, 167

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 156
9 § AvgF, 155
15 § AvgF, 155

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 104
2 kap. 2 a § begravningslag, 104
2 kap. 13 § begravningslag, 104

Bokföringslagen

1 kap. 2 § BFL, 483
4 kap. 2 § BFL, 485
5 kap. 2 § BFL, 483
7 kap. 1 § BFL, 465

EG-fördraget

Artikel 226 EG-fördraget, 58
Artikel 227 EG-fördraget, 58
Artikel 234 EG-fördraget, 58

Inkomstskattelagen

2 kap. 8 § IL, 150
2 kap. 13 § IL, 150
2 kap. 17 § IL, 150, 151
4 kap. 8 § IL, 149
7 kap. 4 § IL, 162
7 kap. 7 § IL, 161, 163, 164
7 kap. 7 eller 14 § IL, 160
7 kap. 8 § IL, 162
7 kap. 14 § IL, 161
7 kap. 15 § IL, 161
7 kap. 21 § IL, 164
11 kap. 11 § IL, 820
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 417
13 kap. 1 § IL, 142, 152
16 kap. 2 § IL, 109, 820
16 kap. 13 § IL, 420
18 kap. 17 a § IL, 624
19 kap. 14 § IL, 624
21 kap. 2 § IL, 84, 499, 947
36 kap. IL, 178
36 kap. 3 § IL, 175, 464

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 505
2 kap. 1 § JB, 506
2 kap. 2 § JB, 507
2 kap. 3 § JB, 508

Köplagen

6 § KöpL, 79
7 § 1 st. KöpL, 79
7 § 2 st. KöpL, 79

Mervärdesskatteförordningen

1 a § MF, 33
13 b § MF, 247
14 § MF, 240
14 b § MF, 208
14 c § MF, 208, 209, 284, 922
18 a § 1 st. MF, 912

18 b § MF, 910

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 73
1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 38
1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 215
1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 246
1 kap. 2 § ML, 38, 74
1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 288
1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 199
1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 92
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 75, 76, 190, 263, 272, 288, 290, 292, 311, 313
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 218
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 912
1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 244
1 kap. 2 a § ML, 76, 273, 390, 748, 864
1 kap. 2 b § ML, 76, 390, 748, 864
1 kap. 2 d § ML, 75, 77, 263, 288, 290, 293, 312, 313
1 kap. 3 § ML, 78, 81, 515, 533
1 kap. 3 § 1 st. ML, 83
1 kap. 3 § 3 st. ML, 83
1 kap. 4 § ML, 499
1 kap. 4 a § ML, 227, 477
1 kap. 6 § ML, 31, 39, 86, 184, 196, 280, 509
1 kap. 8 § ML, 35, 39
1 kap. 10 § ML, 34, 183, 232
1 kap. 10 a § ML, 33, 183
1 kap. 11 § ML, 34, 85, 509, 554, 563, 569
1 kap. 12 § ML, 39, 85, 509
1 kap. 13 § ML, 36, 661
1 kap. 13 a § ML, 206, 676, 859
1 kap. 13 b § ML, 205, 218
1 kap. 14 § ML, 32
1 kap. 15 § ML, 39, 927, 928
1 kap. 16 § ML, 152, 179
1 kap. 17 § ML, 460, 464
1 kap. 17 a § ML, 464
1 kap. 18 § ML, 77, 90

2 kap. 1 § ML, 113, 131
2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 114, 186
2 kap. 1 § 2 st. ML, 187, 210, 253
2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 117
2 kap. 1 a § ML, 35, 183, 243
2 kap. 2 § ML, 132
2 kap. 2 § 3 p. ML, 134
2 kap. 3 § 1 st. ML, 132
2 kap. 3 § 2 st. ML, 132
2 kap. 5 § ML, 672, 745, 819
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 134, 511
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 135, 665
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 136, 665, 666
2 kap. 5 § 2 st. ML, 136
2 kap. 7 § ML, 136, 503, 511, 524, 525, 528
2 kap. 7 § 1 st. ML, 526
2 kap. 7 § 3 st. ML, 525, 526
2 kap. 8 § ML, 137, 161, 165, 504, 511, 527, 537

2 a kap. 2 § ML, 249
2 a kap. 2 § 1 p. ML, 217, 219, 270
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 223, 259, 265
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 211, 224
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 219
2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML, 77
2 a kap. 4 § ML, 77
2 a kap. 5 § ML, 222, 260
2 a kap. 6 § ML, 223
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 230
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 224, 274
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 190, 263
2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML, 274
2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 274
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 226
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 194
2 a kap. 9 § ML, 225

3 kap. 1 § 2 st. ML, 917
3 kap. 1 § 3 st. ML, 215
3 kap. 2 § ML, 85, 545, 567
3 kap. 2 § 1 st. ML, 547, 619

3 kap. 2 § 2 st. ML, 546
3 kap. 2 och 3 §§ ML, 88
3 kap. 3 § ML, 85, 545, 563
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 554
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 555
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 555
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 555
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 560
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 552, 563
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 564
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 564
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 564
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 565
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 565, 728
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 565
3 kap. 3 § 2 st. ML, 556, 572
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 566
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 572
3 kap. 4 § ML, 88, 689, 702, 704
3 kap. 5 § ML, 690
3 kap. 5–7 §§ ML, 88
3 kap. 6 § ML, 703
3 kap. 7 § ML, 704
3 kap. 8 § ML, 89, 713
3 kap. 8 § 2 st. ML, 720
3 kap. 8 § 3 st. ML, 717
3 kap. 9 § ML, 89
3 kap. 9 § 1 st. ML, 871
3 kap. 9 § 2 st. ML, 564
3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML, 882
3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, 883
3 kap. 10 § ML, 89, 883
3 kap. 10 a § ML, 77, 90
3 kap. 10 b och c §§ ML, 77, 91
3 kap. 11 § ML, 97
3 kap. 11 § 1 p. ML, 749, 785
3 kap. 11 § 2 p. ML, 757
3 kap. 11 § 3 p. ML, 758
3 kap. 11 § 4 p. ML, 759, 762, 763, 792
3 kap. 11 § 5 p. ML, 763
3 kap. 11 § 6 p. ML, 762, 764
3 kap. 11 a § ML, 97, 565, 721, 740
3 kap. 13–19 §§ ML, 97
3 kap. 14 § ML, 806
3 kap. 16 § ML, 801
3 kap. 17 § ML, 802
3 kap. 18 § ML, 758, 763, 810
3 kap. 19 § 1 st., 807, 810
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 807
3 kap. 19 § 2 st. ML, 810
3 kap. 20 § ML, 98, 811
3 kap. 21 § ML, 98, 252, 681
3 kap. 21 a § ML, 98, 686
3 kap. 22 § ML, 99, 688
3 kap. 23 § 1 p. ML, 99
3 kap. 23 § 2 p. ML, 99
3 kap. 23 § 3 p. ML, 101
3 kap. 23 § 4 p. ML, 101
3 kap. 23 § 5 p. ML, 101, 172
3 kap. 23 § 6 p. ML, 104, 160
3 kap. 23 § 7 p. ML, 104
3 kap. 23 a § ML, 105
3 kap. 24 § ML, 108, 665, 889
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 889
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 891
3 kap. 24 § 2 st. ML, 891
3 kap. 24 § 3 st. ML, 892
3 kap. 25 § ML, 108, 375, 495, 895, 943
3 kap. 26 a § ML, 108, 672, 920
3 kap. 26 a–c §§ ML, 451
3 kap. 26 b § ML, 108, 921
3 kap. 26 c § ML, 108
3 kap. 27 § ML, 109, 133
3 kap. 29 § ML, 109
3 kap. 30 § ML, 109, 220
3 kap. 30 § 1 st. ML, 246, 917
3 kap. 30 § 2 st. ML, 191, 276
3 kap. 30 § 3 st. ML, 246
3 kap. 30 a § ML, 110, 191, 200, 251, 265
3 kap. 30 a § 1 st. ML, 212
3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 201, 230
3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 205
3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML, 208, 921
3 kap. 30 a § 2 st. ML, 206, 256

3 kap. 30 a § 3 st. ML, 283, 922
3 kap. 30 a § 4 st. ML, 211
3 kap. 30 b § ML, 111, 230, 266
3 kap. 30 d § ML, 111, 272, 274
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 229, 933
3 kap. 30 e § ML, 111
3 kap. 30 f § ML, 111, 229
3 kap. 30 g § ML, 111
3 kap. 31 § ML, 111, 209, 924
3 kap. 31 a § ML, 112, 210, 924
3 kap. 32 § ML, 112

4 kap. 1 § 1 p. ML, 142, 163, 164, 736
4 kap. 1 § 2 p. ML, 143, 736
4 kap. 1–8 §§ ML, 139
4 kap. 2 § ML, 158, 426
4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 149
4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 150
4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 151
4 kap. 5 § ML, 151, 928
4 kap. 6 och 7 §§ ML, 152
4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 176
4 kap. 8 § ML, 159, 160, 161, 163, 164

5 kap. 1 § ML, 279
5 kap. 1 § 1 st. ML, 284, 303
5 kap. 1 § 3 st. ML, 236
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 188, 204, 220, 230, 252
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 189, 261
5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 190
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 191, 264, 868
5 kap. 2 § 2 st., 193
5 kap. 2 § 3 st., 193
5 kap. 2–3 §§ ML, 232
5 kap. 2 a § ML, 188, 194, 204
5 kap. 2 b § ML, 195
5 kap. 2 c § 1 st. ML, 197
5 kap. 2 c § 2 st. ML, 197
5 kap. 2 d § ML, 197
5 kap. 3 § ML, 194, 220
5 kap. 4 § ML, 286, 291, 568
5 kap. 4 § 1 st. ML, 288
5 kap. 4 § 2 st. ML, 339, 342
5 kap. 5 § ML, 296
5 kap. 5 § 1 st. ML, 296
5 kap. 5 § 2 st. ML, 297
5 kap. 5 § 3 st. ML, 339
5 kap. 5 a § ML, 339
5 kap. 5 a § 1 st. ML, 301
5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML, 302
5 kap. 6 § ML, 120, 324, 342, 716, 846
5 kap. 6 § 1 p. ML, 316, 737
5 kap. 6 § 2 p. ML, 297
5 kap. 6 § 3 p. ML, 308
5 kap. 6 § 4 p. ML, 308, 323
5 kap. 6 a § ML, 306, 341
5 kap. 6 b § ML, 309
5 kap. 7 § ML, 31, 343, 717
5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 320, 929
5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML, 320, 929
5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML, 930
5 kap. 7 § 2 st. ML, 318, 327
5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML, 321
5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML, 322
5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 323
5 kap. 7 § 2 st. 10 p. ML, 320
5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, 320, 326
5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, 326, 935
5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML, 327
5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML, 321, 930
5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML, 321
5 kap. 7 a § ML, 338, 341
5 kap. 7 a § 1 p. ML, 343, 846
5 kap. 7 a § 2 p. ML, 342, 344
5 kap. 8 § ML, 321, 331, 930
5 kap. 8 § 1 st. ML, 284, 331, 334
5 kap. 8 § 2 st. ML, 334
5 kap. 9 § ML, 188, 232, 275
5 kap. 9 § 1 st. 1–2 p. ML, 252
5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML, 233
5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML, 237
5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML, 237
5 kap. 9 § 1 st. 6–6 a p. ML, 239
5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, 239, 675
5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML, 240
5 kap. 9 § 3 st. ML, 238
5 kap. 11 § ML, 331

5 kap. 11 § 1 p. ML, 345, 564
5 kap. 11 § 2 a p. ML, 345
5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML, 306
5 kap. 11 § 2 b p. ML, 301, 345
5 kap. 11 § 3 p. ML, 346

6 kap. 1 § ML, 169
6 kap. 2 § ML, 172
6 kap. 3 § ML, 174, 939
6 kap. 4 § ML, 174
6 kap. 7 § ML, 113, 175, 338, 480, 748
6 kap. 8 § ML, 176

6 a kap. ML, 178

7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 388
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 389
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 390, 864
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 390, 782
7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML, 390
7 kap. 1 § 3 st. ML, 753, 792
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 394, 396
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 398, 758, 763, 790, 798, 816
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 399
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 400, 799
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 401, 792
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 401, 757, 759
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 405, 797
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 401, 775, 776, 783
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 402, 796
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 402, 740
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 402
7 kap. 2 § ML, 513
7 kap. 2 § 1 st. ML, 357
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, 351, 375
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 b p. ML, 358
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 357
7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML, 228
7 kap. 3 a § ML, 351
7 kap. 3 a § 1 st. ML, 792
7 kap. 4 § ML, 360
7 kap. 5 § ML, 360, 528, 531
7 kap. 5 § 1 st. ML, 541
7 kap. 5 § 2 st. ML, 542
7 kap. 6 § 1 st. ML, 943
7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 365
7 kap. 6 § 1 st. 2–3p. ML, 365
7 kap. 6 § 2 st. ML, 365, 944
7 kap. 6 § 3 st. ML, 372, 373, 941
7 kap. 6 § 4 st. ML, 370
7 kap. 7 § ML, 361, 552
7 kap. 8 § ML, 247, 376
7 kap. 9 § ML, 376
7 kap. 11 § ML, 376

8 kap. 2 § ML, 407
8 kap. 2 § 1 st. ML, 445
8 kap. 2 § 2 st. ML, 249
8 kap. 3 § ML, 31, 408, 439
8 kap. 3 § 2 st. ML, 427
8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 422
8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 386, 422
8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 386, 423
8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 424, 478
8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 424, 614, 631
8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 426, 535
8 kap. 5 § ML, 442
8 kap. 8 § ML, 418
8 kap. 9 § ML, 823
8 kap. 9 § 1 p. och 10 § ML, 429
8 kap. 9 § 2 p. ML, 435
8 kap. 11 § ML, 427, 892
8 kap. 13–14 §§ ML, 419, 438
8 kap. 13 a § ML, 437, 792
8 kap. 15 § ML, 664, 670
8 kap. 15–16 §§ ML, 428, 666
8 kap. 16 § ML, 668, 670
8 kap. 16 § 1 p. ML, 674
8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML, 442
8 kap. 19 § ML, 478, 479, 583
8 kap. 19 § 1 st. ML, 534
8 kap. 19 § 2 st. ML, 535
8 kap. 20 § ML, 645

8 a kap. 2 § ML, 625

8 a kap. 3 § ML, 628, 631
8 a kap. 4 § ML, 632
8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 644
8 a kap. 5 § ML, 634
8 a kap. 6 § ML, 635
8 a kap. 7 § ML, 637
8 a kap. 7 § 3 st. ML, 636
8 a kap. 7 § 4 st. ML, 638
8 a kap. 8 § ML, 639
8 a kap. 9 § ML, 640
8 a kap. 10 § ML, 637
8 a kap. 11 § ML, 640
8 a kap. 12 § ML, 641
8 a kap. 13 § ML, 634, 644
8 a kap. 15 § ML, 646
8 a kap. 15-17 §§ ML, 479
8 a kap. 16 § ML, 646
8 a kap. 17 § ML, 646

9 kap. 1 § ML, 151, 572
9 kap. 2 § ML, 572, 576
9 kap. 3 § ML, 591
9 kap. 4-5 §§ ML, 580
9 kap. 6 § ML, 594
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 594
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 595
9 kap. 6 § 2 st. ML, 595
9 kap. 6 § 3 st. ML, 596
9 kap. 7 § 1 st. ML, 597
9 kap. 7 § 2 st. ML, 595
9 kap. 8 § ML, 408, 587
9 kap. 8 § 2–3st. ML, 590
9 kap. 9–13 §§ ML, 600
9 kap. 10 § ML, 601
9 kap. 11 § ML, 601
9 kap. 12 § ML, 604
9 kap. 13 § ML, 604

9 a kap. 1 § ML, 851
9 a kap. 1 § 2 p. ML, 867
9 a kap. 2 § ML, 850, 865
9 a kap. 3 § ML, 850
9 a kap. 4 § ML, 853
9 a kap. 5 § ML, 854, 855
9 a kap. 7 § ML, 855
9 a kap. 8 § ML, 851
9 a kap. 9 § ML, 855, 865
9 a kap. 10 § ML, 856
9 a kap. 11–12 §§ ML, 856
9 a kap. 14 § ML, 866
9 a kap. 15 § ML, 869
9 a kap. 16 § ML, 470, 868
9 a kap. 19 § ML, 859, 866

9 b kap. 1 § ML, 827
9 b kap. 3 § ML, 841
9 b kap. 5 § ML, 847
9 b kap. 5 § 1 st. ML, 470
9 b kap. 6 § ML, 848

9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 907
9 c kap. 2 § ML, 909
9 c kap. 4 § ML, 915
9 c kap. 5 § ML, 75, 912
9 c kap. 6 § ML, 913
9 c kap. 7 § ML, 906
9 c kap. 9 § ML, 906

10 kap. 1 § ML, 447, 936
10 kap. 1–4 §§ ML, 448, 842, 936
10 kap. 2 § ML, 449
10 kap. 2 § 1 st. ML, 937
10 kap. 3 § ML, 449
10 kap. 4 § ML, 449
10 kap. 4 a § ML, 449
10 kap. 5 § ML, 450, 924
10 kap. 5–8 §§ ML, 450
10 kap. 6 § ML, 919
10 kap. 6–8 §§ ML, 450
10 kap. 7 § ML, 919
10 kap. 9 § ML, 451
10 kap. 11 § ML, 248, 454
10 kap. 11 § 1 st. ML, 101
10 kap. 11 § 3 st. ML, 249
10 kap. 11 a § ML, 456
10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 93
10 kap. 12 § ML, 94, 456

11 kap. 1 § ML, 460, 464, 520
11 kap. 1 och 8 §§ ML, 582
11 kap. 2 § ML, 461, 462
11 kap. 3 § ML, 462
11 kap. 4 § ML, 463
11 kap. 5 § ML, 464
11 kap. 6 § ML, 464
11 kap. 7 § 1 st. ML, 460
11 kap. 7 § 2 st. ML, 465
11 kap. 8 § ML, 444, 465, 474
11 kap. 8 § 11 p. ML, 95
11 kap. 8 § 12 p. ML, 208
11 kap. 8 § 13 p. ML, 847, 869
11 kap. 9 § ML, 471, 583
11 kap. 10 § ML, 366, 472, 474
11 kap. 11 § 1 st. ML, 475
11 kap. 11 § 2 st. ML, 476
11 kap. 11 § 3 st. ML, 476

13 kap. 6 § ML, 485, 490, 521
13 kap. 6 och 13 §§ ML, 533
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 586
13 kap. 7 § ML, 501
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 483
13 kap. 8 § ML, 494
13 kap. 9 § ML, 498
13 kap. 10 § ML, 940
13 kap. 10 § 1 st. ML, 518
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 496
13 kap. 11 § ML, 495
13 kap. 12 § ML, 533, 536
13 kap. 14 § ML, 517
13 kap. 16 § ML, 32, 485, 490
13 kap. 16 § 1 p. ML, 499
13 kap. 17 § ML, 501
13 kap. 19 § ML, 498
13 kap. 20 § ML, 516
13 kap. 21 § ML, 500, 940
13 kap. 22 § ML, 499, 947
13 kap. 23 § ML, 499
13 kap. 24 § ML, 366, 372
13 kap. 24 § 2 st. ML, 496
13 kap. 24 och 26 §§ ML, 370
13 kap. 25 § ML, 497, 498
13 kap. 25 § 2 st. ML, 941
13 kap. 28 a § ML, 645, 648
19 kap. 1 § 2 st. ML, 938
19 kap. 1–10 §§ ML, 447, 936
19 kap. 12 § ML, 456, 490

Sjätte direktivet

Artikel 2, 114, 132, 819
Artikel 2.1, 114, 118

Artikel 4, 151, 452, 736
Artikel 4.1, 139, 143, 164
Artikel 4.2, 143
Artikel 4.3 a, 503
Artikel 4.4, 140
Artikel 4.5, 104, 152, 156

Artikel 5, 114
Artikel 5.1, 114
Artikel 5.6, 132, 359, 819
Artikel 5.8, 895

Artikel 6, 114
Artikel 6.1, 117
Artikel 6.2, 132, 135, 819
Artikel 6.2 a, 135, 359
Artikel 6.2 b, 132, 359
Artikel 6.3, 525
Artikel 6.5, 896

Artikel 8.1 a, 188, 189
Artikel 8.1 b, 194
Artikel 8.1 d, 197
Artikel 8.1 e, 197
Artikel 8.2, 190

Artikel 9.1, 929, 930
Artikel 9.2 a, 287
Artikel 9.2 b, 296
Artikel 9.2 c, 305, 308, 316
Artikel 9.2 e, 337

Artikel 10.2, 489

Artikel 11 A 1, 132
Artikel 11 A 1 a, 352
Artikel 11 A 1 c, 745
Artikel 11 A 3 a, 365
Artikel 11 A 3 b, 368
Artikel 11 A 3 c, 382
Artikel 11 C 1, 368
Artikel 11 C 2, 378, 476

Artikel 12, 388
Artikel 12.3 a, 388, 747, 797

Artikel 13 A 1 b, 690
Artikel 13 A 1 c, 692
Artikel 13 A 1 d, 101
Artikel 13 A 1 f, 105
Artikel 13 A 1 i, 713
Artikel 13 A 1 j, 713
Artikel 13 A 1 m, 721
Artikel 13 A 1 n, 747
Artikel 13 B a, 871, 883
Artikel 13 B b, 546
Artikel 13 B c, 677, 889
Artikel 13 B d, 873, 875
Artikel 13 B d 4, 99
Artikel 13 B f, 102
Artikel 13 B g, 503
Artikel 13 B och C, 568
Artikel 13 C, 568

Artikel 15.1, 233
Artikel 15.2, 233
Artikel 15.3, 346
Artikel 15.10, 209
Artikel 15.11, 105

Artikel 16.1, 905
Artikel 16.1 A, 246

Artikel 17, 412, 436, 489
Artikel 17.2, 409
Artikel 17.2 a, 446
Artikel 17.3 a, 250
Artikel 17.3 b, 248
Artikel 17.5, 438

Artikel 20.2, 624
Artikel 21.1 a, 927, 933
Artikel 21.1 b, 927

Artikel 22.3, 478
Artikel 22.3 a, 460
Artikel 22.3 b, 231, 465
Artikel 22.3 e, 464
Artikel 22.9, 471

Artikel 26, 825

Artikel 26a, 849

Artikel 26b, 90
Artikel 26b B, 96
Artikel 26b F, 96

Artikel 28.3 b, 721

Artikel 28a 1, 214
Artikel 28a 1 a, 219
Artikel 28a 1 b, 217
Artikel 28a 1 c, 218
Artikel 28a 2, 207
Artikel 28a 3, 214, 223
Artikel 28a 5 b, 211, 225
Artikel 28a 7, 211, 225

Artikel 28b A 2, 223, 231
Artikel 28b B, 192
Artikel 28b C, 296
Artikel 28b C 1, 299

Artikel 28c A, 215
Artikel 28c A a, 202
Artikel 28c A b, 206
Artikel 28c A c, 205
Artikel 28c B c, 229
Artikel 28c E, 905
Artikel 28c E 2, 231

Artikel 28d 1, 227

Artikel 28e 1, 228
Artikel 28e 2, 228

Skattebetalningsförordningen

6 § SBF, 191, 246, 934
7 § SBF, 601

Skattebetalningslagen

1 kap. 7 § SBL, 477

3 kap. 1 § 2–5 p. SBL, 92
3 kap. 1 § 4 p. SBL, 255, 934
3 kap. 1 § 5 p. SBL, 229, 290, 311, 934
3 kap. 2 § SBL, 68

10 kap. 9 § 4 p. SBL, 69
10 kap. 9 § 7 p. SBL, 290, 311
10 kap. 14–16 §§ SBL, 69
10 kap. 31 § SBL, 69
10 kap. 32 § SBL, 69
10 kap. 33 § SBL, 69

10 a kap. SBL, 69

14 kap. 1 a § SBL, 96
14 kap. 2 § SBL, 442, 636

18 kap. 4 b § SBL, 450

23 kap. 1 § SBL, 478
23 kap. 3 § SBL, 172, 613
23 kap. 4 § SBL, 934
23 kap. 4 § 2 st. SBL, 934

Upphovsrättslagen

1 kap. 1 § URL, 765, 777
1 kap. 2 § URL, 766
1 kap. 4 § URL, 766, 770, 772, 777
1 kap. 5 § URL, 766, 772, 777
1 kap. 7 § 1 st. URL, 766
1 kap. 9 § URL, 773
1 kap. 9 § 1 st. URL, 771

2 kap. 12 § URL, 780
2 kap. 20 § URL, 776
2 kap. 26 a § URL, 774
2 kap. 26 b § URL, 774

2 a kap. 26 j § URL, 778

Övriga författningar

3 § fordonskungörelsen, 662
2 kap. 11 § KonkL, 942
14 kap. 11 § KonkL, 948
2 kap. 13 § lag om kulturminnen, 156
6 § lag om mervärdesskattekonto, 109
15 § lag om omräkningsförfarande, 477
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 180
2 § lotterilag, 102
3 § lotterilag, 102
4 kap. LYHS, 695
2 § SINK, 928
1 kap. 2 § sjölag, 681
1 kap. 8 § skollag, 715
5 kap. 13 § tullagen, 423

Register - skrivelser m.m.

Föreskrifter, rekommendationer m.m.

RSN 1969:30.9, 176
RSFS 1999:12, 35, 228, 250, 477
RSV Dt 1983:2, 530
RSV Dt 1991:25, 520
RSV S 1999:43, 150
SKV A 2004:38, 417
SKV A 2004:41, 663
SKVFS 2004:19, 91

Skrivelser

RSV 1991-01-31, dnr 2962-91/D29, 158
RSV 1991-06-17, dnr D29-1644-90, 514
RSV 1991-06-19, dnr 6604-91/D29, 514
RSV 1991-09-30, dnr 23105-91/D37, 356
RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, 539
RSV 1992-03-13, dnr 18052-92/212, 124
RSV 1992-09-29, dnr 36309-92/212, 384
RSV 1992-09-30, dnr 14404-92/212, 519
RSV 1993-08-06, dnr 21856-93/901, 389
RSV 1993-11-26, dnr 24127-93/901, 697
RSV 1994-05-30, dnr 3810-94/900, 391
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 484
RSV 1995-09-08, dnr 4115-95/901, 889
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900, 853
RSV 1995-12-13, dnr 8767-95/900, 870
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900, 685
RSV 1995-12-21, dnr 9085-95/902, 258
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901, 345, 683
RSV 1996-02-28, dnr 1354-96/900, 392
RSV 1997-07-05, dnr 4297-97/901, 754, 789
RSV 1997-12-19, 716
RSV 1997-12-19, dnr 7944-97/901, 754
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212, 791
RSV 1998-02-03, dnr 875-98/900, 417
RSV 1998-05-19, dnr 4743-98/900, 185, 194, 281
RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901, 782, 855
RSV 1998-07-06, dnr 6219-98/900, 147
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900, 418
RSV 1998-08-24, 923
RSV 1998-09-09, dnr 7746-98/900, 368
RSV 1998-10-15, dnr 9115–98/900, 178

RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901, 730
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901, 558
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900, 417
RSV 1998-12-02, dnr 10632-98/900, 693
RSV 1999-01-19, dnr 531-00/110, 160
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 417
RSV 1999-03-05, dnr 1266-99/100, 832
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120, 118, 814
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110, 486
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, 485
RSV 1999-05-10, dnr 4806-99/113, 949
RSV 1999-05-26, dnr 4361-99/110, 233
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100, 238, 239
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120, 758
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110, 239
RSV 1999-06-30, dnr 6432-99/100, 157
RSV 1999-09-01, dnr 7606-99/120, 372, 885
RSV 1999-09-20, dnr 8326-99/120, 901
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100, 155
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901, 541
RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, 706
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, 209, 235, 239
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900, 154
RSV 1999-12-06, dnr 11796-99/100, 96
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120, 363
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100, 552, 554
RSV 1999-12-13, dnr 12012-99/100, 786
RSV 1999-12-13, dnr 12013-99/100, 759
RSV 1999-12-15, dnr 10405-98/901, 787
RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 402, 780, 796
RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 880
RSV 2000-01-04, dnr 1261-99/120, 96
RSV 2000-01-27, dnr 1026-00/100, 96
RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 686
RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 402, 775
RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120, 363, 694
RSV 2000-03-03, dnr 2327-00/120, 779
RSV 2000-03-13, dnr 2664-00/110, 412
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 103, 172
RSV 2000-05-04, dnr 4824-00/100, 95
RSV 2000-05-05, dnr 5056-00/110, 436
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 704
RSV 2000-06-22, dnr 6548-00/100, 906
RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100, 420, 949
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 238
RSV 2000-10-25, dnr 2627-00/100, 95
RSV 2000-12-22, dnr 1120-00/100, 615, 649

RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 402
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100, 238
RSV 2001-02-28, dnr 2758-01/120, 125, 437
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 411
RSV 2001-06-11, dnr 4866-01/100, 845
RSV 2001-08-10, dnr 8325-01/100, 420, 589
RSV 2001-10-29, dnr 8930-01/120, 385
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 413
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 124
RSV 2002-01-11, dnr 12413-01/120, 385
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 113, 382
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 63
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 421
RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 239
RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100, 476
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 419
RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100, 715
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 127, 776
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 396
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 421
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 362
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 114, 382
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 346, 679
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 890
RSV 2002-12-19, dnr 10650-02/120, 860
RSV 2002-12-19, dnr 10651-01/110, 750
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 752, 756
RSV 2002-12-20, dnr 4818-02/120, 751, 755
RSV 2003-01-24, dnr 2907-02/120, 398
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 184, 281, 936
RSV 2003-05-26, dnr 536-01/120, 615
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 131, 363
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 486
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 128, 353
RSV 2003-11-13, dnr 8448-02/120, 149
Skatteverket 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 460
Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 149, 460
Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, 156
Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, 382, 443, 444, 468
Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, 333, 362, 385
Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, 127, 353
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 229280-04/1152, 816
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, 460
Skatteverket 2004-04-22, dnr 130 312808-04/1152, 91
Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113, 83

Skatteverket 2004-06-02, dnr 130 219117-04/1152, 346
Skatteverket 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113, 463
Skatteverket 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, 168
Skatteverket 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, 474
Skatteverket 2004-07-01, dnr 123 330506-04/1152, 723
Skatteverket 2004-07-05, dnr 130 439981-04/1152, 481
Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, 723
Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, 473
Skatteverket 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153, 460
Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, 724
Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, 592
Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, 560
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, 475
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, 474
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, 489
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, 139, 141, 147, 453, 736
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, 119
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, 416
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, 431
Skatteverket 2004-10-22, dnr 130 606129-04/111, 710
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, 898, 899, 903
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, 561, 573
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, 153, 158
Skatteverket 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, 470
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, 420, 589
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, 323, 334
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, 139, 143, 736, 742
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, 875
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 649122-04/111, 317, 323
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, 560
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111, 525
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, 203, 226, 308, 309
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, 733, 736, 742
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, 603, 644
Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, 723
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, 434, 559, 574
Skatteverket 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111, 617
Skatteverket 2005-02-02, dnr 130 753322-04/111, 860
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, 433

Övrigt

BFNAR 2000:5, 481, 482
LVFS 1997:10, 100

PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, 468
SABO-rekommendation, 541

Rättsfallsregister

EG-domstolen

26/62, van Gend & Loos, 61

6/64, Costa v. ENEL, 61

154/80, Aardappelenbewaarplaats, 118

8/81, Becker, 61
89/81, Hong Kong Trade, 63, 114, 141, 436

14/83, von Colson, 62
170/83, Hydrotherm, 194
268/83, Rompelman, 140, 451

168/84, Berkholz, 930, 931

215/85, Balm, 64
235/85, kommissionen mot Nederländerna, 146, 153
353/85, kommissionen mot Storbritannien, 693

102/86 Apple and Pear, 118, 130

203/87, kommissionen mot Italien, 65
231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, 156
C-342/87, Genius Holding, 446, 860
348/87, SUFA, 105

50/88, Kuhne, 132
C-173/88, Morten Henriksen, 561
C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 78, 115, 116

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 156
C-106/89, Marleasing, 62
C-185/89, Velker, 234, 237
C-186/89, Van Tiem, 140

C-60/90, Polysar, 141
C-97/90, Lennartz, 142, 410, 412, 624, 744
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, 146, 157

C-163/91, Van Ginkel, 831
C-193/91, Mohsche, 132, 135
C-333/91, Sofitam, 119, 142, 436

C-10/92, Balocchi, 61
C-63/92, Lubbock Fine, 549
C-68/92, kommissionen mot Frankrike, 322
C-111/92, Lange, 234
C-291/92, Armbrecht, 65, 412, 744

C-16/93, Tolsma, 118, 130, 814
C-62/93, BP Soupergaz, 61

C-4/94, BLP Group, 411, 414
C-110/94, Inzo, 64, 142, 451
C-155/94, Wellcome Trust, 65, 141
C-215/94, Mohr, 126
C-230/94, Enkler, 132, 140, 359, 410, 452
C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, 813, 930
C-286/94, Garage Molenheide, 64
C-317/94, Elida Gibbs, 367

C-327/94, Dudda, 280, 317, 318

C-2/95, Sparekassernes Datacenter, 872, 873, 877, 880
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 453
C-80/95, Harnas & Helm, 142
C-167/95, Linthorst, 280, 333
C-190/95, ARO Lease, 930, 931
C-258/95, Fillibeck, 114, 134, 135
C-260/95, DFDS, 842
C-283/95, Fischer, 65, 102
C-296/95, Man in Black, 194
C-346/95, Blasi, 556, 557, 559
C-384/95, Landboden-Agrardienste, 126

C-60/96, kommissionen mot Frankrike, 65
C-63/96, Skripalle, 358
C-145/96, Hoffmann, 333
C-172/96, First National Bank of Chicago, 119, 130, 874
C-308/96, 832
C-349/96, Card Protection Plan, 65, 361, 753, 756, 883
C-390/96, Lease Plan, 930, 931

C-48/97, Kuwait Petroleum, 132, 133
C-94/97, Madgett och Baldwin, 832
C-134/97, Victoria Film, 58
C-216/97, Gregg, 64, 709
C-276/97, kommissionen mot Frankrike, 154, 157, 565
C-358/97, kommissionen mot Irland, 154, 565
C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, 154, 546, 565
C-381/97, Belgocodex, 568
C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, 154, 565
C-429/97, kommissionen mot Frankrike, 333

C-98/98, Midland Bank, 409, 411
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa, 142, 453
C-260/98, kommissionen mot Grekland, 154, 565
C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, 669
C-369/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse, 142
C-384/98, D, 692, 696
C-396/98, Grundstückgemeinde Schlosstrasse, 453
C-400/98, Breitsohl, 142, 452
C-408/98, Abbey National, 409, 495
C-409/98, Mirror Group, 548
C-415/98, Bakcsi, 132, 410
C-427/98, kommissionen mot Tyskland, 368
C-446/98, Fazenda Pública, 154
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 446, 860
C-455/98, Kaupo Salumets, 65, 234, 245
C-481/98, kommissionen mot Frankrike, 64

C-34/99, Primback, 354
C-76/99, kommissionen mot Frankrike, 693
C-83/99, kommissionen mot Spanien, 565
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 549
C-136/99, Monte dei Pascha di Siena, 937
C-142/99 Floridienne och Berginvest, 119, 142, 436
C-150/99, Lindöpark, 63
C-240/99, Skandia, 885
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 132, 358
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 546
C-380/99, Bertelsmann, 354
C-398/99, Yorkshire, 368

C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 354, 814
C-498/99, Town & County Factors, 120

C-16/00, Cibo, 119, 410, 413
C-108/00, SPI, 280, 322
C-141/00, Kügler, 694, 707, 709
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 118
C-184/00, Office de produits wallons, 352
C-235/00, CSC Financial Services, 877, 880
C-269/00, Seeling, 134, 550
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 714
C-315/00, Maierhofer, 506, 570
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 352

C-8/01, Taksatorringen, 105, 885
C-45/01, Dornier, 693
C-77/01, EDM, 119, 122, 141, 410
C-149/01, First Choice Holidays, 836
C-185/01, Auto Lease Holland, 115, 117
C-212/01, Unterpertinger, 692, 695
C-275/01, Sinclair Collis, 288, 549, 553
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 875
C-307/01, d'Ambrumenil, 692, 696
C-438/01, Design Concept, 322
C-442/01, KapHag, 122
C-497/01, Zita Modes, 895, 897, 898, 899, 900, 903

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 388
C-137/02, Faxworld, 410
C-152/02, Terra Baubedarf, 489
C-173/02, Faxworld, 453
C-320/02, Stenholmen, 854
C-382/02, Cimber Air, 235
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 353

C-68/03, Lipjes, 341
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 568
C-284/03, Temco Europe, 546
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 132, 359, 819

Hovrätterna

HR 1998-01-29, Ö 679/97, 589

Högsta domstolen

NJA 1949:39, 619
HD 2002-06-14, Ö182-01, 589

Kammarrätterna

KR 1972-06-05, 6278–6279-1971, 167
KR 1982-08-06, 682
KR 1986-12-30, 2499–2502-1985, 686
KR 1988-10-12, 631-1987, 173
KR 1994-12-14, 1503-1993, 683
KR 1995-05-19, 258-1994, 687
KR 1996-02-29, 10875–79-1994, 821
KR 1996-03-20, 5401-1994, 791
KR 1996-04-04, 2835-1993, 901
KR 1996-10-09, 1007-1995, 745
KR 1996-11-14, 3964-1995, 904
KR 1997-03-10, 2446-1995, 760
KR 1997-03-12, 8376-8377/94, 103
KR 1997-03-21, 4897-1996, 901
KR 1997-04-08, 6323-1994, 904
KR 1997-09-08 2927-1996, 446
KR 1997-09-26, 4980-1996, 756
KR 1997-10-17, 7705-1996, 620
KR 1997-11-05, 8656-1995, 904
KR 1997-11-20, 813–814-1996, 821
KR 1998-06-03, 5175–5177-1997, 940
KR 1998-07-02, 2525-2526-1995, 517
KR 1998-10-02, 2889-1997, 693

KR 1998-10-02, 5057–5060-1997, 693
KR 1998-10-02, 5061–5064-1997, 693
KR 1998-10-02, 5065–5068-1997, 693
KR 1998-11-16, 4039-1996, 662
KR 1999-02-02, 2818–2819-1998, 404
KR 1999-03-09, 4620-1997, 663
KR 1999-05-06, 4197-1998, 712, 817
KR 1999-05-06, 6136–6139-1998, 712, 817
KR 1999-06-23, 8162-1998, 371
KR 1999-08-31, 8509-1998, 901
KR 1999-09-02, 1476-1998, 404
KR 1999-10-19, 4854-1998, 116
KR 1999-10-19, 4945-1998, 116
KR 2000-03-02, 6326–6327-1998, 446
KR 2000-03-16, 1146-1999, 787
KR 2000-03-22, 1410- och 1417-1997, 539
KR 2000-04-20, 3253-1997, 737
KR 2000-10-17, 6450–6451-1998, 116
KR 2001-02-01, 3982–3984-1999, 123
KR 2001-06-07, 2356-1999, 518
KR 2001-06-11, 8366-1998, 436
KR 2001-09-28, 5052-2000, 788
KR 2001-10-18, 634-2000, 432
KR 2001-10-18, 6711–6714-2000, 435
KR 2001-10-30, 1214-2000, 792
KR 2001-12-12, 4140-2000, 663
KR 2001-12-19, 2979-2000, 788
KR 2002-01-14, 3744–3745-1999, 522
KR 2002-03-05, 4885-2000, 524
KR 2002-04-18, 4629–4635-2001, 696
KR 2002-08-29, 5796–5797-2000, 879
KR 2002-09-02, 6485-2001, 744
KR 2002-09-11, 3561–3563-1999, 712
KR 2002-10-11, 540-1999, 432
KR 2002-11-01, 3522-2001, 702
KR 2002-12-05, 4064-2001, 415
KR 2002-12-10, 240–241-2002, 415
KR 2003-01-08, 2811-2000, 513
KR 2003-04-07, 1743-2002, 515
KR 2003-04-07, 6649-2001, 666
KR 2003-06-03, 1591-02, 148, 453
KR 2003-09-08, 1593-01, 217
KR 2003-10-01, 261-2001, 685
KR 2003-10-08, 5817–5825-01, 148
KR 2003-10-28, 8096–8097-00, 441
KR 2003-11-25, 250-02, 821
KR 2003-12-11, 147-03, 415
KR 2003-12-15, 957-2002, 931
KR 2003-12-17, 3503–3505-02, 867
KR 2003-12-23, 7582-01, 192
KR 2004-01-08, 6867-02, 415
KR 2004-01-14, 6896-02, 731
KR 2004-01-27, 2039-01, 744
KR 2004-06-15, 4890-2000, 873
KR 2004-06-15, 4891-2000, 873
KR 2004-06-15, 4892-2000, 873
KR 2004-06-15, 4893-2000, 873
KR 2004-06-30, 803–804-02, 903
KR 2004-07-08, 7188–7194-03, 148
KR 2004-08-03, 359-04, 903
KR 2004-08-10, 1183-03, 389
KR 2004-09-01, 2651-02, 730
KR 2004-11-15, 411-03, 788
KR 2004-11-15, 413-03, 788
KR 2004-11-15, 735-03, 786
KR 2004-11-15, 737-03, 786
KR 2004-11-15, 739–40-03, 787
KR 2004-11-15, 743-03, 786
KR 2004-11-15, 744-03, 783
KR 2004-11-15, 863-03, 783
KR 2004-11-15, 866-03, 783
KR 2004-11-15, 928–929-03, 783
KR 2004-11-15, 2293-03, 783
KR 2004-11-15, 3932–3933-03, 783
KR 2004-12-02, 157-158-02, 539
KR 2004-12-30, 1120-02, 126
KR 2004-12-30, 121–123-03, 321, 731

RK 1987:5, 1015

Länsrätterna

LR 2001-09-26, 1879–1880-00, 522
LR 2003-12-16, 1542-02, 860
LR 2003-12-18, 107, 108, 109-02, 860
LR 2004-01-13, 206–207-03, 667

Regeringsrätten

RÅ 1963: 48, 950
RÅ 1970 Fi 1465, 159
RÅ 1973 not. A13, 435
RÅ 1975 Aa 639, 355
RÅ 79 1:15, 159
RÅ 83 1:26, 159
RÅ 84 Aa 132, 807
RÅ 85 1:37, 146
RÅ 86 not. 675, 159
RÅ 1986 ref. 45, 378
RÅ 1986 ref. 86, 374
RÅ 1986 ref. 125, 521
RÅ 1986 ref. 169, 1014, 1015
RÅ 1986 ref. 178, 777
RÅ 1987 not. 186, 769
RÅ 1987 not. 603, 682
RÅ 1987 ref. 163, 146
RÅ 1988 not. 642, 556, 559
RÅ 1988 ref. 102, 372, 950
RÅ 1988 ref. 144, 423
RÅ 1989 not. 278, 803
RÅ 1991 not. 82, 556, 559
RÅ 1991 not. 234, 810
RÅ 1991 ref. 105, 356
RÅ 1992 not. 209, 876
RÅ 1992 not. 210, 872
RÅ 1992 ref. 62, 146
RÅ 1992 ref. 66, 762
RÅ 1993 not. 71, 881
RÅ 1993 ref. 30, 431
RÅ 1993 ref. 38, 156
RÅ 1993 ref. 45, 760, 762
RÅ 1993 ref. 57, 693
RÅ 1993 ref. 75, 760, 762
RÅ 1993 ref. 95, 499
RÅ 1994 not. 13, 873
RÅ 1994 not. 302, 147, 536
RÅ 1994 not. 422, 878
RÅ 1995 not. 16, 176
RÅ 1995 not. 105, 886
RÅ 1995 not. 392, 809
RÅ 1995 not. 393, 809
RÅ 1995 ref. 9, 709
RÅ 1995 ref. 60, 539
RÅ 1996 not. 84, 878
RÅ 1996 not. 168, 147
RÅ 1996 not. 243, 874
RÅ 1996 not. 281, 420, 562
RÅ 1996 ref. 10, 546
RÅ 1996 ref. 74, 698
RÅ 1997 not. 71, 696, 698
RÅ 1997 not. 82, 325, 831
RÅ 1997 not. 180, 117, 370
RÅ 1997 not. 245, 431
RÅ 1997 ref. 16, 147
RÅ 1997 ref. 42, 885
RÅ 1998 not. 111, 873
RÅ 1998 not. 172, 420
RÅ 1998 not. 249, 882
RÅ 1998 ref. 40, 706
RÅ 1999 not. 46, 362, 872
RÅ 1999 not. 105, 778
RÅ 1999 not. 158, 195
RÅ 1999 not. 176, 411, 418
RÅ 1999 not. 245, 250, 455
RÅ 1999 not. 282, 128, 130, 409, 435
RÅ 1999 not. 293, 667
RÅ 1999 ref. 9, 786
RÅ 1999 ref. 16, 486
RÅ 1999 ref. 31, 498, 518, 945
RÅ 1999 ref. 33, 125, 130, 135
RÅ 1999 ref. 37, 411, 418
RÅ 2000 not. 11, 195
RÅ 2000 not. 61, 121
RÅ 2000 not. 65, 782, 864
RÅ 2000 not. 77, 906
RÅ 2000 not. 98, 665
RÅ 2000 not. 172, 122, 548
RÅ 2000 not. 196, 853
RÅ 2000 ref. 63, 371
RÅ 2001 not. 18, 808
RÅ 2001 not. 23, 878, 879
RÅ 2001 not. 34, 147, 148
RÅ 2001 not. 40, 100, 698
RÅ 2001 not. 51, 148
RÅ 2001 not. 66, 845

RÅ 2001 not. 69, 414, 415
RÅ 2001 not. 70, 414, 415
RÅ 2001 not. 97, 899
RÅ 2001 not. 98, 902, 903
RÅ 2001 not. 99, 896, 897, 898, 903
RÅ 2001 not. 153, 762
RÅ 2001 not. 154, 761
RÅ 2001 not. 161, 762, 764
RÅ 2001 ref. 15, 148
RÅ 2001 ref. 28, 124
RÅ 2001 ref. 34, 106, 383
RÅ 2001 ref. 41, 217
RÅ 2001 ref. 60, 122
RÅ 2001 ref. 64, 762
RÅ 2001 ref. 69, 558, 817
RÅ 2002 not. 26, 451
RÅ 2002 not. 101, 161
RÅ 2002 not. 107, 196
RÅ 2002 not. 108, 196
RÅ 2002 not. 174, 434, 575, 594
RÅ 2002 not. 175, 434
RÅ 2002 not. 200, 421
RÅ 2002 ref. 9, 749, 752, 754, 755
RÅ 2002 ref. 13, 159
RÅ 2002 ref. 41, 372
RÅ 2002 ref. 51, 397
RÅ 2002 ref. 67, 434
RÅ 2002 ref. 110, 641, 643
RÅ 2002 ref. 112, 355
RÅ 2002 ref. 113, 175
RÅ 2003 not. 3, 421
RÅ 2003 not. 128, 235
RÅ 2003 not. 179, 882
RÅ 2003 not. 189-190, 880
RÅ 2003 not. 194, 876
RÅ 2003 not. 215, 806
RÅ 2003 ref. 5, 693
RÅ 2003 ref. 21, 700, 707, 710
RÅ 2003 ref. 24, 791
RÅ 2003 ref. 25, 130
RÅ 2003 ref. 29, 100
RÅ 2003 ref. 32, 830
RÅ 2003 ref. 36, 414
RÅ 2003 ref. 39, 175, 748
RÅ 2003 ref. 72, 880
RÅ 2003 ref. 80, 147, 561
RÅ 2003 ref. 90, 362
RÅ 2003 ref. 94, 878
RÅ 2003 ref. 99, 154, 158
RÅ 2003 ref. 100, 430, 527
RÅ 2003 ref. 102, 378, 476
RÅ 2004 not. 6, 122, 416, 437
RÅ 2004 not. 46, 363
RÅ 2004 not. 60, 415
RÅ 2004 not. 64, 753
RÅ 2004 not. 94, 540
RÅ 2004 not. 116, 537
RÅ 2004 ref. 7, 394
RÅ 2004 ref. 26, 213, 242
RÅ 2004 ref. 34, 178
RÅ 2004 ref. 36, 537
RÅ 2004 ref. 45, 853
RÅ 2004 ref. 65, 445
RÅ 2004 ref. 100, 879
RÅ 2004 ref. 112, 410, 412, 418

RR 1977 Ba 42, 168
RR 1999-03-25, 1035-1997, 486
RR 1999-03-25, 3572-1997, 486
RR 1999-03-25, 3618-1997, 486
RR 2001-11-16, 4453-2000, 171
RR 2004-10-08, 3368-04, 707
RR 2004-11-08, 3678-01, 424
RR 2004-12-23, 7469-03, 888
RR 2005-02-17, 7395-03, 122, 536

Skatterättsnämnden m.fl.

RSN II 1970:10.7, 237
RSV 1972:32.2, 804
RSV 1972:41.4, 804
RSV Dt 1975:21, 1015
RSV Im 1973:28, 515
RSV Im 1973:30, 515
RSV Im 1974:30a, 806
RSV Im 1974:30 b, 807
RSV Im 1974:31, 667
RSV Im 1974:33, 501

RSV Im 1976:24, 803
RSV/FB Dt 1980:11, 1015
RSV/FB Im 1977:2, 377
RSV/FB Im 1977:3, 366
RSV/FB Im 1977:4, 366
RSV/FB Im 1980:2, 563
RSV/FB Im 1980:3, 1014
RSV/FB Im 1980:7, 804
RSV/FB Im 1981:2, 127
RSV/FB Im 1982:2, 892
RSV/FB Im 1982:5, 357
RSV/FB Im 1982:8, 769
RSV/FB Im 1982:10, 354
RSV/FB Im 1982:18, 1015
RSV/FB Im 1982:23, 1015
RSV/FB Im 1983:1, 1015
RSV/FB Im 1983:4, 1014
RSV/FB Im 1983:6, 1014
RSV/FB Im 1983:10, 810
RSV/FB Im 1983:11, 666
RSV/FB Im 1983:14, 367
RSV/FB Im 1983:26, 1014
RSV/FB Im 1984:4, 366, 781
RSV/FB Im 1984:20, 1015
RSV/FB Im 1985:3, 372, 950
RSV/FB Im 1985:5, 428
RSV/FB Im 1985:8, 168
RSV/FB Im 1986:1, 559
RSV/FB Im 1986:5, 559
RSV/FB Im 1986:7, 412

SRN 1992-07-10, 553, 620
SRN 1993-04-15, 760
SRN 1994-01-27, 709
SRN 1994-06-03, 120
SRN 1994-06-23, 817
SRN 1994-11-17, 552, 620
SRN 1994-12-30, 904
SRN 1995-04-28, 751, 753
SRN 1995-05-12, 791
SRN 1995-06-08, 403
SRN 1995-06-09, 103, 172
SRN 1995-06-12, 756
SRN 1995-10-16, 383, 698
SRN 1995-12-14, 671, 892
SRN 1996-03-15, 129
SRN 1996-05-14, 120, 888
SRN 1996-06-13, 367
SRN 1996-08-29, 234
SRN 1996-08-30, 754
SRN 1996-10-14, 707
SRN 1997-02-24, 325, 719
SRN 1997-02-25, 694
SRN 1997-03-05, 686
SRN 1997-04-30, 717
SRN 1997-05-12, 291
SRN 1997-06-19, 129, 355, 785
SRN 1997-10-08, 753
SRN 1997-10-21, 719, 726, 761, 804
SRN 1997-11-17, 129
SRN 1997-12-16, 805, 872
SRN 1998-01-29, 730
SRN 1998-04-20, 322
SRN 1998-05-14, 888
SRN 1998-06-15, 556
SRN 1998-10-09, 706
SRN 1998-11-13, 864
SRN 1998-12-22, 353
SRN 1999-02-16, 755
SRN 1999-03-02, 492
SRN 1999-04-08, 874
SRN 1999-04-16, 720
SRN 1999-06-18, 388, 887
SRN 1999-09-28, 660
SRN 1999-10-01, 884
SRN 1999-10-12, 169
SRN 1999-11-16, 575
SRN 1999-11-24, 805
SRN 1999-12-22, 660
SRN 2000-01-17, 170
SRN 2000-02-10, 708
SRN 2000-03-07, 848
SRN 2000-03-28, 805
SRN 2000-05-16, 708
SRN 2000-05-18, 709
SRN 2000-05-25, 722
SRN 2000-05-26, 726, 761
SRN 2000-10-04, 297, 433, 556, 574

SRN 2000-12-21, 881
SRN 2001-01-05, 670
SRN 2001-01-15, 898
SRN 2001-03-05, 135
SRN 2001-04-26, 404
SRN 2001-04-27, 369
SRN 2001-06-18, 375, 589
SRN 2001-09-27, 102
SRN 2001-10-09, 724
SRN 2001-11-21, 557
SRN 2001-12-14, 123
SRN 2001-12-19, 561
SRN 2002-01-08, 551, 621
SRN 2002-01-09, 879
SRN 2002-03-05, 398
SRN 2002-03-18, 664
SRN 2002-04-12, 122
SRN 2002-04-17, 130, 720
SRN 2002-05-03, 395
SRN 2002-06-10, 359, 815, 818
SRN 2002-06-14, 697
SRN 2002-11-19, 325
SRN 2003-01-23, 171
SRN 2003-02-27, 815
SRN 2003-04-24, 171
SRN 2003-04-25, 548
SRN 2003-06-13, 333
SRN 2003-06-18, 123, 882, 883
SRN 2003-06-19, 793
SRN 2003-09-29, 171
SRN 2003-12-12, 754
SRN 2004-02-09, 202
SRN 2004-02-10, 171
SRN 2004-03-05, 878
SRN 2004-03-11, 163
SRN 2004-03-23, 888
SRN 2004-04-27, 809
SRN 2004-05-11, 433
SRN 2004-05-25, 873
SRN 2004-06-15, 554, 621, 873
SRN 2004-06-18, 434, 506, 548
SRN 2004-06-22, 727
SRN 2004-06-24, 422
SRN 2004-10-05, 362, 404, 434, 882, 888
SRN 2004-11-16, 363, 696
SRN 2004-11-23, 579, 643
SRN 2004-12-23, 809

Sakregister

A

A conto
– faktureringsskyldighet, 462
– konkurs, 518, 946
– omsättningsland, 188, 283
– redovisningsskyldighet, 491, 498, 517
– retroaktivt avdrag, 593
– skattskyldighet, 83, 515
Ackord, 949
– ackordsförlust, 949
– ackordsvinst, 950
– kundförlust, 372, 949
Ackordskontroll, 535
Ackvisition, 810
ADB-tjänst, 324
Aktie, 86, 877
Aktiebolag, 167
Aktiv förädling, 34
Akupunktur, 692
Allmänna rättsgrundsatser, 64
Almanacka
– periodisk medlemsblad, 805
– skattesats, 397
Alternativvård, 695
Ambulanstransport, 694
Analystjänst, 312, 323
Annonsering, 810
Anslutningstransport, 301, 845
Antikvitet, 855, 865
Arbete på vara, 308
– analystjänst, 312
– arbetsbeting, 308
– installation, 310
– montering, 310
– omsättningsland, 308
– reparation, 313, 346
– tryckeritjänst, 312
Arbetsbeting
– arbete på vara, 308
– beskattningsland, 308, 314
– definition, 31
– omsättning, 120
– varuöverföring, 211, 226
Arbetskraft, 686
– beskattningsland, 343
– definition, 325
– omsättningsland, 319
– skatteplikt, 86
Arbetsplatsuthyrning
– frisörstol, 621
– inspelningsstudio, 621
– kontorshotell, 551
– kontorsrum, 620
– sidewalk workstation, 554, 621
– särskild utrustning, 621
Arkeologisk undersökning, 156
Arkivverksamhet, 758
Auktion
– avdragsrätt, 445
– beskattningsland, 258, 344
– djurskinn, 258
– exekutiv, 942
– fakturering, 479
– förrättare, 176
– försäkringsavgift, 363
– kundförlust, 373
– producent, 176
– redovisningsskyldighet, 493, 494
– tjänst, 82
– vara, 81

Avbeställningsskydd, 834
Avbokningsavgift, 834
Avdragsförbud
– personbil, 428
– representation, 435
Avdragsrätt, 407
– bidrag, 435
– blandad verksamhet, 438
– bostad, 429
– definition, 31, 407
– EG-försäljning, 248
– faktura utställd på anställd, 443
– förvärv av dotterbolag, 413
– GIF, 249, 407
– god tro, 445
– hemdator, 417
– hemtjänst, 416
– importmoms, 423, 499
– koncern, 424, 614
– kost åt personal, 426
– kostnadsersättning, 443
– kultur, 437, 792
– myndighetsutövning, 421
– nyemission, 415
– personalvårdskostnad, 417
– privat bruk, 411
– processkostnad, 421
– representation, 435
– reservregel, 249
– resetjänst, 841
– retroaktivt avdrag, 590
– rättegångskostnader, 420
– skada, 427
– slussningsregel, 424, 614, 631
– statlig myndighet, 418, 457
– tidigare ägarens förvärv, 422
– underlag, 442
– utlägg, 444
– utländsk leverantör, 423
– uttagsbeskattad byggtjänst, 408, 426, 534
– verksamhetsöverlåtelse, 420
Avhämtningsköp
– avlämnande, 79
– dokumentation, 242
– omsättningsland, 194
– till annat EG-Land, 202
– till tredje land, 234
Avrundning, 477
Avträdesersättning, 123, 555
Avverkningsrätt
– konkurs, 947
– redovisningsskyldighet, 499
– skattskyldighet, 84
– yrkesmässighet, 149

B

Balett, 789
Bank- och finansieringstjänst, 325, 871
Bearbetning, 779
Bed & breakfast, 558
Begagnad vara, 849
– anteckning vid handel, 480
– antikvitet, 865
– antikviteter, 855
– beskattningsunderlag, 855
– djur, 853
– EG-handel, 866
– export, 866
– fakturering, 868
– förenklad VMB, 856
– förlust, 856, 857
– förutsättning för VMB, 850
– förvärvskriteriet, 851
– guld, 854
– konstverk, 864
– motorfordon, 859
– normal VMB, 855
– olika skattesatser, 857
– samlarföremål, 855, 865
– varukriteriet, 853
– återförsäljarkriteriet, 851
Begravning
– beskattningsunderlag, 362
– bil, 670
– bårtransport, 405

– gravskötsel, 104, 160
– kyrklig verksamhet, 160
– omsättningsland, 333
– utlägg, 385
Beskattningsbar händelse, 32, 182
Beskattningsland
– EG-principer, 66
– tjänster, 279
– varor, 181
Beskattningsunderlag, 349
– begagnad vara, 855
– beräkning av, 349
– bidrag, 351
– byggtjänst, 360, 513
– byte, 377
– definition, 32
– egen regi, 528
– EG-förvärv, 228, 375
– ersättning, 351
– faktura, 469
– försäljning, 351
– import, 247, 376
– kundförlust, 370
– lager, 912
– rabatt, 365
– resetjänst, 834
– ränta, 356
– uppdelning, 361
– uttag, 357
– varuretur, 373
– verksamhetslokal, 581
– växlingsvinst, 378
Beskrivande verk, 778
Biblioteksverksamhet
– biblioteksersättning, 127, 776
– skattesats, 401
– tillhandahållande i, 757
Bidrag
– avdragsrätt, 435
– bostadsanpassningsbidrag, 435
– EU:s strukturfond, 125
– EU-bidrag, 436
– kopplat till priset, 125, 351
– KULM, 127, 353
– kultur, 792
– omsättning, 123
– persontrafik, 128, 353
– reklambidrag, 366
– samaktivitetsbidrag, 367
Bildkonstverk, 781
Bildupptagning, 796
Bilhandel, 670
Biljett
– skatteplikt, 86
Bilskrotning, 680
Biluthyrning, 670
Biograf, 789
Blandad verksamhet
– avdragsrätt, 438
– frivillig skattskyldighet, 572, 582, 587, 593
– kulturområdet, 795
– trav- och galoppverksamhet, 739
Blod
– blodprov, 692
Bok, 394
– bibliotek, 401
– digitaliserad, 395
– jubileumsbok, 805
– kursmaterial, 719
– normalskattesats, 397
– reducerad skattesats, 396
– talbok, 399
– tryckeritjänst, 397
Bokslutsmetod, 494
Bonus
– beskattningsunderlag, 365, 369
– byggtjänst, 522
– efter konkurs, 943
Bostadsanpassningsbidrag, 435, 712
Bro
– omsättningsland, 289
– skatteplikt, 565
– Öresundsbron, 437
Brukskonst, 782
Buss, 661
Byggnads- och anläggningsentreprenad, 512

– beskattningsunderlag, 513
– bonusbelopp, 522
– byte av beställare, 518
– etapp, 522
– indexreglering, 522
– konkurs, 518, 945
– redovisningsskyldighet, 515
– skadestånd, 514
– skattskyldighet, 515
– slutbesiktning, 516
– slutredovisning, 521
– utlägg, 513
– överlåtelse av entreprenad, 519
Byggnadskonst, 782
Byggnadstillbehör, 507
Byggnadsverksamhet, 503
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 512
– byggnadsrörelse, 511
– byggtjänst, 510
– egen regi, 523
– egen regi eller entreprenad, 523
– exempel, 542
– fastighet enligt JB, 505
– fastighet enligt ML, 509
– fastighetsförvaltning, 535
Byte
– beskattningsunderlag, 377
– guld, 95
– tjänst, 118
– vara, 116
Båt
– undantag från skatteplikt, 681
– uppläggningsplats, 551
– utrikes trafik, 236

C

Camping
– skatteplikt, 555
– skattesats, 388
CD-skiva
– skattesats, 395, 400
– vara, 184
Cirkus, 789
Corporate financeverksamhet, 878

D

Datorprogram, 778
Deklaration, 69
Delningsprincipen, 361
Dentalteknisk produkt, 703
Destinationsprincipen, 32, 66, 182
Direkt effekt, 60
Distansförsäljning, 191
– definition, 32
– exempel, 263
– från Sverige, 194
– omsättningströskel, 192
– till Sverige, 191
– VMB, 868
Distansundervisning, 717
Djur
– arbete på vara, 308
– byggnad för, 564
– råvara, 392
– VMB, 853
Djurpark
– definition, 797
– katalog, 798
– program, 798
– skattesats, 405, 797
Dricks, 118, 814
Droit de suite, 353, 778

E

EEIG, 33, 171
EG-domstolen, 58
Egen regi, 523
– ackordskontroll, 535
– avdragsrätt, 534
– beskattningsunderlag, 528
– definition, 511
– etapp, 534
– fastighet, 526
– handling, 478, 534
– konkurs, 534, 947

– kunna tas i bruk, 533
– redovisningsskyldighet, 533
– skattskyldighet, 533
– uttagsbeskattning, 525
– visningshus, 527
– ändrad användning, 535
EG-konform tolkning, 61
Ekonomisk verksamhet, 139
El
– avgift för energi, 130
– led i nyttjanderätt till fastighet, 546
– omsättning, 196
– transport, 327, 331
Elektronisk fakturering
– fakturering, 464
– redovisningsskyldighet, 486
Elektronisk handel
– beskattningsland, tjänst, 280, 326
– beskattningsland, vara, 183
Elektronisk tjänst, 33
– avdragsrätt, 449
– omsättningsland, 320, 929
– skattesats, 395
– särskild beskattningsordning, 70, 935
Elevhem, 432
Energi
– fastighet, 546
– omsättning, 130
Enkelt bolag, 172
EU-bidrag
– avdragsrätt, 436
– beskattningsunderlag, 351
– omsättning, 125
Europeisk ekonomisk intressegruppering, 33, 171
Export, 232
– bil, 675
– definition, 34, 232
– direkt utförsel, 233
– dokumentation, 242
– exempel, 275
– exportbutik, 239
– lager, 911
– leverans, 233
– olaglig, 234
– skatteupplag, 908
– tjänst, 279
– turist, 240, 241
– utrikes trafik, 235
– vara, 232
– VMB, 850, 866
– återbetalningsrätt, 456

F

Factoring, 875
Faktisk marginal, 834
Faktura, 459
– ej faktura, 478
– följesedel, 482
– förenklad, 471
– hyresavi, 482
– innehåll, 465
– kreditnota, 365, 472
– purchasingavräkning, 481
– samlingsfaktura, 469
– speditörsfaktura, 500
– underlag för avdragsrätt, 442
Fakturering, 459
– a conto, 462
– auktion, 479
– avrundning, 477
– begagnad vara, 866, 868
– byggnadsarbeten, 479
– elektronisk, 464
– faktureringsskyldighet, 460, 582
– förskott, 462
– handelsbruk, 471
– investeringsguld, 96
– mindre belopp, 471
– resetjänst, 847
– självfakturering, 463
– utläggning av, 464
– verksamhetslokal, 582
Faktureringsmetod, 493
Farledsavgifter, 685

Fartyg, 681
– förmedling, 686
– försäljning, 682
– hamn, 563
– livräddning, 688
– omsättning ombord, 195
– sjöcontainer, 345, 683
– tillbehör, 683
– tjänst, 78, 345, 684
– undantag från skatteplikt, 681
– undersökningsplikt, 686
– uthyrning, 334, 685
– utrikes trafik, 235
– uttagsbeskattning, 687
– återbetalningsrätt, 687
Fast etableringsställe, 232, 929
Fastighet, 509
– definition, 85
– exempel, 1013
– fastighet, översikt, 1017
– lagertillgång, 526
– omsättningsland, 286
– skatteplikt, 85
– tredimensionell, 505
– visningshus, 527
Fastighetsförvaltning, 535
– lönekostnad 150 000 kr, 539
– metod I, 541
– metod II, 542
– SABO-rekommendation, 541
Fastighetsskötsel, 535
Fastighetstillbehör, 506
Fastighetstjänst, 286
– arkitekttjänst, 291
– byggtjänst, 291
– hotelltjänst, 295
– montering, 289
– omsättningsland, 286
– skogsavverkning, 295
– uthyrning, 295
Fastighetsupplåtelse, 545
– arbetsplats, 554
– bro, 565
– bussterminal, 565
– byggnad för djur, 564
– ersättning till hyresgäst, 548
– fastighet, 547
– festival, 554
– flygplats, 563
– förvaringsbox, 564
– hamn, 563
– idrottslokal, 565, 728
– jordbruk, 555
– marknadsplats, 552
– obestämd lokalyta, 549
– parkeringsplats, 560
– reklam, 564
– rumsuthyrning, 555
– rörelse, 552
– tunnel, 565
– uppläggning av båt, 551
– verksamhetslokal, 566
– verksamhetstillbehör, 554
– väg, 565
– växande skog, 555
Festival, 554, 791
Filial, 232, 283, 933
Film, 796
Filmproduktion, 784
Filmverk, 781
Finansiell tjänst, 871
– bank- och finansieringstjänst, 871
– försäkringstjänst, 883
– värdepappershandel, 877
Fiskelag, 173
Flygbränsle, 101
Flygplats, 563
Flygutbildning, 726
Flyktingförläggning, 559
Folkbildningsverksamhet, 763
Forsfärd, 403
Fotbollsgolf, 723
Fotografi, 783
Fotvård, 694
Framställningstjänst, 807
Franchising, 619
– franchiseavgift, 553, 582, 620
– frivillig skattskyldighet, 582

– skatteplikt, 620
Frikraft, 546
Frivillig skattskyldighet, 76
– gemenskapsinterna förvärv, 77, 222
– investeringsguld, 77, 91
– konstnär, 76
– utländsk företagare, 76
– verksamhetslokal, 76, 565, 567
Frizon, 909
Fyrhjuling, 664
Färdtjänst, 712
Följesedel, 482
Förarhytt, 662
Förenklad faktura, 471
Förmedling
– annans namn, 98
– eget namn, 175
– fakturering, 479
– fartyg, 686
– finansiell tjänst, 872
– försäkring, 883
– i annans namn, 337
– i eget namn, 338
– kommission, 175, 852
– konstverk, 748
– omsättningsland, 337
– produktionsbolag, 750
– resetjänst, 845
– värdepapper, 877
Förseningsavgift, 123
Förskott
– faktureringsskyldighet, 462
– GIF, 227
– hyra, 491, 586
– konkurs, 518, 946
– omsättningsland, 188, 283
– redovisningsskyldighet, 491, 498, 517
– skattskyldighet, 83, 515
– VMB, 869
Försäkring
– avdragsrätt, 427
– försäkringsavgift, 363
– försäkringsersättning, 117
– kundförlust, 373
– självrisk, 354
– vitvaruförsäkring, 363
Försäkringstjänst, 883
– definition, 325
– förmedling, 883
– omsättningsland, 319
– skadereglering, 885, 892
– skatteplikt, 883
Förutsebarhet, 64
Förvaringsbox, 564
Förvärvsbeskattning, 34
Förvärvströskel, 221, 260, 959

G

Garantiåtagande, 241
Gas
– avgift för energi, 130
– led i nyttjanderätt till fastighet, 546
– omsättning, 196
– transport, 327
Gemenskapsinternt förvärv, 214
– avdragsrätt, 249
– exempel, 259
– förvärv, 216
– omräkning, 477
– skattskyldighet, 77
– undantag från skatteplikt, 111
– utländsk beskickning, 918
– överföring, 224
God redovisningssed, 485
God tro, 212, 242, 445
Grafisk formgivning, 779
Gravskötsel, 104
Gruppregistrering, 178
Guidning, 324, 405
Guld
– investeringsguld, 90
– Sveriges Riksbank, 104
– VMB, 854

H

Hamn
– gästhamn, 389, 558
– hamnutrustning, 563
– upplåtelse, 563
Handelsbolag, 169
Hemdator, 417
Hemtjänst, 707
Hjälporganisation, 450, 924
Hjälpsändning, 234
Hobby, 144
Hotellverksamhet
– beskattningsland, 295
– frukost, 558, 817
– skatteplikt, 555
– skattesats, 388
Hundspannsåkning, 403
Huvudsaklighetsbedömning, 361
Hyra
– avskiljbar prestation, 365
– leasingavtal, 82
– leasingbil, 666, 670
– redovisningsskyldighet, 491, 586
Hämtningsköp, 194
– avlämnande, 79
– dokumentation, 242
– till annat EG-land, 202
– till tredje land, 234
Häst, 733
– hålla och äga, 733
– ridlektion, 726
– ridläger, 560
– ridsport, 742
– trav- och galoppverksamhet, 734
– uppfödning, 742
– uttagsbeskattning, 745

I

Ideell förening
– skattesubjekt, 179
– yrkesmässig verksamhet, 161
Identitetskontroll, 96
Idrott, 721
– flygutbildning, 726
– fotbollsgolf, 723
– golfbana, 730
– golflektion, 727
– kundaliniyoga, 723
– prispengar, 317, 724
– qigong, 724
– ridlektion, 726
– Riksidrottsförbundet, 722, 987
– rytmik och dans, 724
– styrketräning, 722
– underentrprenör, 725
– upplåtelse av lokal, 728
– utbildning, 718, 725
– uthyrning av redskap, 727
– äventyrsbana, 723
– övergångsersättning, 730
Immateriell rättighet, 764
– industriellt rättsskydd, 774
– upphovsrätt, 765, 775
Import, 243
– antikvitet, 865
– beskattningsunderlag, 376
– bil, 676
– definition, 35, 183
– exempel, 275
– gas och el, 198
– importmoms, 386, 423, 499
– konstverk, 390, 865
– olaglig, 245
– omsättningsland, 190
– placering i skatteupplag, 907
– redovisningsskyldighet, 499
– samlarföremål, 865
– skatteplikt, 243
– skattskyldig, 75
– speditör, 386
– tjänst i samband med, 112, 282
– undantag från skatteplikt, 109
– utlägg, 386
– utländsk beskickning, 917
– utländsk företagare, 934, 937
– via annat EG-land, 222, 260
– VMB, 850

Incitamentsprogram, 878
INCOTERMS, 80, 186, 983
Individuell visningsersättning, 776
Industriellt rättsskydd, 774
Industritillbehör, 508
Information, 719
Informationstjänst, 324, 329
Inkassoavgift, 131, 356
Inkassotjänst, 330
Installation
– tjänst, 289, 310
– vara, 189, 261
Internationell organisation, 918
Investeringsguld, 90
– byte, 95
– definition, 90
– faktura, 95
– frivillig skattskyldighet, 77, 91
– guldmynt, 91
– identitetskontroll, 96
– omvänd skattskyldighet, 92
– skattskyldighet, 77
– återbetalning, 93

J

Jack Vegas, 103
Juristtjänst, 324, 328
Jämkning, 623
– exempel, 651
– fastighetsöverlåtelse, 641
– frivillig skattskyldighet, 598
– förutsättning för, 624
– handling, 479, 645
– investeringsvara, 625
– jämkningsbelopp, 638
– jämkningsorsak, 632
– konkurs, 644, 948
– korrigeringstid, 635
– lokalvis, 638
– redovisning, 648
– slussningsregel, 631
– uppförandeskede, 643
– verksamhetsöverlåtelse, 640
– vid ett tillfälle, 637
– årlig jämkning, 637

K

Kapitalförvaltning, 141
– beskattningsunderlag, 362
– värdepappershandel, 881
Karosserikod, 662, 985
Karta, 397, 778
Kasetttidning
– undantag från skatteplikt, 802
Kassarabatt, 365, 473
Kassetttidning
– skattesats, 399
– undantag från skatteplikt, 802
Katalog
– bibliotek, 758
– djurpark, 798
– konsert, 790
– museum, 763
– reducerad skattesats, 398
– undantag från skatteplikt, 810
Kommanditbolag, 169
Kommissionär, 175, 852
Kommun
– avdragsrätt, 418
– skattesubjekt, 179
– yrkesmässig verksamhet, 152
– återbetalningsrätt, 457
Koncern, 424
– avdragsrätt, 424
– koncerngemensam tjänst, 326, 333
– samordnade inköp, 383
– skattesubjekt, 168
– uthyrning av fastighet, 614
Konferenslokal, 551
Konkurs, 939
– avdragsrätt, 940
– avverkningsrätt, 947
– bonus, efterhandsrabatt, 943
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 518, 945
– egen regi, 947

– förvaltararvode, 497, 948
– jämkning, 644, 649, 948
– kundförlust, 944
– kvarstad, 942
– redovisningsskyldighet, 496, 940
– uthyrning av verksamhetslokal, 948
– utmätt gods, 942
– äganderättsförbehåll, 941
– överlåtelse av verksamhet, 943
Konsert, 318, 789
Konsortium, 122, 173
Konstnär
– droit de suite, 353, 778
– framförande, 749
– frivillig skattskyldighet, 76
– individuell visningsersättning, 776
– utövande, 749
Konstnärligt verk
– filmverk, 781
– konstverk, 781
– musikaliskt verk, 780
– sceniskt verk, 781
– skattesats, 401
– upphovsrättsligt skydd, 767
– upplåtelse, överlåtelse, 780
Konstverk
– bildkonstverk, 769, 781
– brukskonst, 769, 782
– byggnadskonst, 769, 782
– definition, 854
– droit de suite, 353, 778
– förmedling, 748
– skattesats, 390
– upphovsman, 76, 390, 748
– VMB, 864
Konsulttjänst, 323
Konsumtion ombord, 237
Kontokort, 481
Korrigeringstid, 635
Kost åt personal, 818
– 30 000 kr-gräns, 818
– avdragsrätt, 426
– egen regi, 818
– entreprenör, 820
– måltidskupong, 819, 820
– personalvårdsförmån, 820
– representation, 820, 823
– subventionerad kost, 818
– uttagsbeskattning, 818
– yrkesmässighet, 158
Kostnadsersättning, 443
Kostnadsfördelning, 382
Kreditnota, 365, 472, 491
Kultur, 747
– arkivverksamhet, 758
– artistiskt framträdande, 317
– avdragsbegränsning, 437, 792
– balettföreställning, 789
– biblioteksverksamhet, 757
– bildupptagning, 796
– biografföreställning, 789
– cirkusföreställning, 789
– djurpark, 797
– film, 796
– filmproduktion, 784
– folkbildningsverksamhet, 763
– fotografi, 783
– industriellt rättsskydd, 774
– konstnärligt verk, 767, 780
– konstnärs framförande, 749
– kulturutbildningsverksamhet, 764
– litterärt verk, 767, 778
– ljudupptagning, 796
– museiverksamhet, 759
– operaföreställning, 789
– teaterföreställning, 789
– TV-produktion, 784
– upphovsrätt, 775
– översikt, 989
Kundaliniyoga, 723
Kundförlust, 370
– ackord, 372, 949
– konkurs, 944
– konstaterad kundförlust, 371
– redovisningsskyldighet, 498
– VMB, 862

Kurs
– kursförlust, 378
– kursvinst, 378
Kvalificerade undantag, 454
Kvarstad, 942
Kvartalsredovisning, 69
Kyrklig verksamhet
– gravskötsel, 104
– yrkesmässighet, 160
Körkortsutbildning, 718

L

Lager, 905
– beskattningsmyndighet, 912
– beskattningsunderlag, 912
– frilager, 910
– frizon, 910
– skatteupplag, 906
– skattskyldighet, 912
– skattskyldighetens inträde, 915
– tillfälligt lager, 910
– tullager, 910
Lagring, 332
Lastbil
– definition, 661
– karosserikod, 985
– separat förarhytt, 662
– separat karosserikod, 662
– uttagsbeskattning, 665
Leasing, 82
– köp eller hyra, 82
– lease-leaseback, 121
– leasingstock, 427
– personbil, 666, 670
– sale- and leaseback, 116
Leverans
– begrepp, 78, 114
– bruk ombord, 237
– delleverans, 214
– i Sverige, 202
– köplagen, 79
– leveransklausul, 80, 983
– leveransvillkor, 80, 186, 983
– on-line, 184
– till annat EG-land, 199
– utanför EG, 233
Liftkort, 389
Litterärt verk, 778
– bearbetning, 779
– beskrivande verk, 778
– datorprogram, 778
– grafisk formgivning, 779
– skattesats, 401
– skönlitterärt verk, 778
– upphovsrättsligt skydd, 767
– upplåtelse, överlåtelse, 778
– översättning, 779
Livsmedel
– definition, 391
– försäljning ombord, 237
– servering, 814
– serveringsvara, 813
– skattesats, 390
Ljudupptagning, 796
Lotteri, 101
Lottsedel, 86
Luftfartyg, 682
– försäljning, 682
– omsättning ombord, 195
– tillbehör, 683
– tjänst, 345, 684
– undersökningsplikt, 686
– uthyrning, 334, 686
– utrikes trafik, 235
– yrkesmässig befordran, 682
– återbetalningsrätt, 687
Lägenhet, 434
Läkemedel, 99, 391
Löpnummer, 467

M

Marginalbeskattning, 825, 849
– begagnad vara, 849
– resetjänst, 825
Market makertjänst, 879
Marknad, 66

Marknadsplats, 552
Markupplåtelse, 552
Massage, 697
Massmedia, 801
– katalog, 810
– periodisk publikation, 801
– program, 810
– radio och TV, 811
– översikt, 1011
Medlemsavgift, 118, 366
Medlemsblad, 802
Mervärde, 67
Mervärdesskattegrupp
– fakturering, 464
– frivillig skattskyldighet, 576
– jämkning, 641
– skattesubjekt, 178
Metallkonto, 94
Montering
– tjänst, 289, 310
– vara, 189, 261
Moped, 664
Museiverksamhet
– museum, 759
– utställning, 759
Musik on-line, 281, 780
Musikaliskt verk, 780
Musikskola, 764
Myndighetsutövning, 153
Måltidskupong, 819, 820
Mässa, 317, 322

N

Neutralitetsprincipen, 63
Notarius Publicus, 157
Nya transportmedel
– distansförsäljning, 192
– förvärvsbeskattning, 217
– transport till annat EG-land, 205, 256
– VMB, 859, 866
– återbetalningsrätt, 456
Näringsidkare, 149
Näringsverksamhet, 142

O

Ombud, 934
Omlastning, 233
Omsättning, 113
– bidrag, 123
– definition, 36, 113, 186
– inom landet, 187
– ombord, 195, 236
– tjänst, 117
– utomlands, 187
– uttag, 131
– vara, 114
Omsättningströskel, 192, 959
Omvänd skattskyldighet, 74
– definition, 36
– GIF, 74
– guld, 92
– tjänst, 74
– utländsk företagare, 932
– valfrihet, 75
– vara, 74
– återbetalning, 448
Opera, 789
Organ
– mänskligt, 101
– offentligrättsligt, 156
Organisationstidskrift, 806

P

Pant
– fakturering, 480
– returenhet, 123, 370
– skattskyldig, 176
Parkering
– felparkeringsavgift, 561
– frivillig skattskyldighet, 573
– förvaltning, 562
– myndighetsutövning, 154
– upplåtelse av parkeringsplats, 560
Passiv förädling, 34, 204, 220, 226
Patent, 82

– immateriell rättighet, 774
– skattskyldighet, 82
– årsavgift, 384
Periodisk publikation, 801
– annonsering, 810
– framställning, 807
– medlemsblad, 802
– organisationstidskrift, 806
Periodisk sammanställning, 69
Personaltidning, 802
Personbil, 661
– avdrag, 428
– avdragsförbud, 664, 670
– avdragsrätt, 670
– definition, 36, 661
– driftkostnad, 668
– drivmedel, 668, 674
– EG-förvärv, 676
– export, 675
– försäljning, 665, 671
– import, 676
– leasing, 666, 670
– reparation, 678
– till annat EG-land, 675
– tillfällig registrering, 677
– tävlingsutrustad, 662
– uttagsbeskattning, 665, 672
– VMB, 677, 859
Persontransport
– omsättningsland, 296
– skattesats, 402
Presentkort
– bensin, 369
– inlösen, 366
– redovisningsskyldighet, 491
– skatteplikt, 86
Producentauktion, 176
Produktionsbolag, 749
Program
– bibliotek, 758
– djurpark, 798
– konsert, 790
– museum, 763
– reducerad skattesats, 398
– undantag från skatteplikt, 810
Programmeringstjänst, 329
Proportionalitetsprincipen, 64
Punktskattepliktig vara
– distansförsäljning, 192
– förvärvsbeskattning, 218
– till annat EG-land, 205
Punktskrift, 400

Q

Qigong, 693, 724

R

Rabatt, 365
– efter konkurs, 943
– kassarabatt, 473
– rabattkupong, 120, 366
– åt anställd, 133
Radio- och TV-sändning
– nätutrustning, 546
– omsättningsland, 320, 929
– undantag från skatteplikt, 811
Radiotidning
– skattesats, 399
– undantag från skatteplikt, 802
Recept, 99
Reciprocitet, 64
Redovisningsmetod, 489
– bokslutsmetod, 490
– faktureringsmetod, 490
Redovisningsperiod, 36, 69
Redovisningsskyldighet, 483
– a conto, 517
– avbetalningsköp, 498
– avverkningsrätt, 499
– byggnadsföretag, 497
– egen regi, 533
– förskott, 517
– GIF, 227
– god redovisningssed, 485
– hyra, 491
– konkurs, 496, 940
– kreditnota, 491

– kundförlust, 498
– presentkort, 491
– överlåtelse av verksamhet, 495
Registrering, 68
Rehabilitering, 702
Reklam
– på fastighet, 564
– reklamalster, 783
– reklambidrag, 366
– reklamplats, 323
– reklamtjänst, 322, 328
Representant, 172
Representation, 820
– avdragsrätt, 435
– i personalservering, 823
– uttag, 109, 133
Reseförsäkring, 834
Reservregel
– avdragsrätt, 249
– definition, 37
– exempel, 259
– förvärvsbeskattning, 223
Resetjänst, 825
– anslutningstransport, 845
– avdragsrätt, 841
– beskattningsunderlag, 834
– faktisk marginal, 834
– fakturering, 847
– förmedlingsprovision, 845
– omsättningsland, 332, 842
– schablonmarginal, 838
– skattesats, 847
– återbetalningsrätt, 842
Retroaktivt avdrag, 583, 590
Returemballage, 393
Returenhet, 123, 370
Ridlektion, 726
Ridläger, 560
Ridsport, 742
Royalty, 402, 775
Rådgivning, 323
Råvara, 391
Ränta, 356, 366, 530
Rätt till återbetalning, 447
Rättssäkerhet, 64
Rörelsearrende, 619

S

Samfällighet
– avdragsrätt, 422
– förening, 177
– skattesubjekt, 177
– yrkesmässighet, 159
Samlarföremål, 855, 865
Samlingsfaktura, 469
Sammanträdesrum, 550
Samtalsterapi, 700, 708
Sceniskt verk, 781
Schablonmarginal, 838
Sedlar, 99
Servering, 813
– kost åt personal, 818
– ombord, 236
– serveringslokal, 814
– serveringsvara, 813
Serveringsavgift, 118, 354
Sjuktransport, 694
Sjukvård, 689
– alternativvård, 697
– analys av prov, 700
– definition, 690
– fotvård, 694
– företagshälsovård, 701
– led i sjukvård, 697
– legitimation, 699
– medicinsk åtgärd, 692
– patienthotell, 700
– rehabilitering, 702
– samtalsterapi, 700
– sjukhus, 698
– sjuktransport, 694
– synundersökning, 693
Självfakturering, 463
Självtjänst, 135
Sjöcontainer, 335, 345
Skadereglering, 117
– skatteplikt, 885

– övertagande av vara, 886, 892
Skadestånd
– byggnadsverksamhet, 514
– EG-rätt, 63
– hyreskontrakt, 582
Skattedeklaration, 69
Skatteneutralitetsprincipen, 64
Skatteplikt, 85
– blod, 101
– definition, 37
– GIF, 229
– import, 243
– tjänst, 85
– undantag, 87
– vara, 85
Skattesats, 387
– 12 %, 388
– 6 %, 394
– historik, 951
– inom EG, 955
– normalskattesats, 388
– resetjänst, 847
Skattesubjekt, 167
Skatteupplag, 906
Skattskyldig, 38, 74
Skattskyldighet, 73
– frivillig, 76
– inträde, 38, 78
– omfattning, 73
– omvänd, 36, 74, 932
– skattskyldig, 38, 74
Skattskyldighetens inträde
– avverkningsrätt till skog, 84
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 515
– egen regi, 533
– förskott och a conto, 83
– GIF, 227
– lager, 915
– tjänst, 81
– vara, 78
Skepp, 681
– försäljning, 252
– undantag från skatteplikt, 681
– utrikes trafik, 236
– yrkesmässig sjöfart, 681
– yrkesmässigt fiske, 682
Skidlift, 389
Skog
– avverkningsrätt, 84, 499, 555
– växande, 555
Skrotning, 680
Skönlitterärt verk, 778
Slussning, 405, 684
Slussningsregel
– avdragsrätt, 424
– jämkning, 631
– uthyrning av fastighet, 614
Slutbesiktning, 516
Snöskoter, 664
Social omsorg, 704
– barnomsorg, 705
– definition, 704
– färdtjänst, 712
– hemtjänst, 707
– individuell behovsprövning, 707
– led i omsorg, 710
– samtalsterapi, 708
– servicehus, 712
– äldreomsorg, 706
Spel, 101, 738
Spelarrättighet, 321, 730
Sponsring, 130, 322
Sprit, 393
Stadigvarande bostad
– avdragsförbud, 429
– rumsuthyrning, 555
– äldreboende, 431, 712
Staten
– avdragsrätt, 418
– skattesubjekt, 179
– yrkesmässig verksamhet, 152
– återbetalningsrätt, 457
Studiecirkel, 763
Styrketräning, 722
Stödtjänst
– inom EG, 305
– omsättningsland, 297

– utomlands, 345
Stöld, 116
Synundersökning, 693

T

Talbok, 399
Tandvård, 702
– definition, 703
– dentalteknisk produkt, 703
– led i tandvård, 703
– vårdgivare, 703
Taxi, 670
Teater, 789
Teckenspråk, 400
Telekommunikation, 320, 326, 333, 929
Tidning
– matchtidning, 804
– medföljande vara, 396
– organisationstidskrift, 806
– personaltidning, 802
– skattesats, 394
– utgivningsbevis, 121
Tillfälligt lager, 909
Tilläggsavgift, 123, 131
Tjänst, 81
– beskattningsland, 279
– definition, 86
– skatteplikt, 85
– skattskyldighetens inträde, 81
– utsträckning i tiden, 81
Tobak, 393
Torgplats, 552
Trafikskola, 670, 718
Transport
– av avliden, 405
– persontransport, 402
– skidlift, 389
Transporthjälpmedel, 334
Transportköp, 613
Transportmedel, 334
Transporttjänst, 296
– befordran av brev, 297
– omsättningsland, 296
– persontransport, 296
– stödtjänst, 297
– varutransport, 298
Trav- och galoppbana, 738
Trav- och galoppverksamhet, 734
Trepartshandel, 229, 265
Trossamfund
– skattesubjekt, 180
– yrkesmässig verksamhet, 161
Tryckeritjänst
– omsättningsland, 312, 324
– periodisk publikation, 807
– skattesats, 397
Tröskelboende, 434
Tröskelvärde, 38
Tullager, 909
Tunnel
– omsättningsland, 289
– skatteplikt, 565
Turist, 240
TV-produktion, 784
Tävlingsbil, 662

U

Uppbyggnadsskede, 451
Uppförandeskede
– avdrag, 578
– förutsättningar, 576
– jämkning, 601, 643
– retroaktivt avdrag, 591
– skattskyldighetens inträde, 580
– upphävande, 579, 595
– återbetalning, 601
– överlåtelse, 579
Upphovsrätt, 765
– konstnärligt verk, 767, 780
– litterärt verk, 767
– upplåtelse, 775
– överlåtelse, 775
Ursprungsprincipen, 39, 66, 182
Utbildning, 713
– arbetsmarknadsutbildning, 718

– distansundervisning, 717
– erkänd utbildningsanordnare, 714
– folkbildningsverksamhet, 763
– idrottsutbildning, 718, 725
– kursmaterial, 719
– körkortsutbildning, 718
– led i utbildning, 719
– musikskola, 764
– offentliga skolväsendet, 714
– omsättningsland, 317, 318, 716
– skollunch, 720
– studiecirkel, 763
– studiestöd, 716
– underentreprenör, 717
– uppdragsutbildning, 718
– yrkesutbildning, 716
Utdelning, 119
Utgivningsbevis, 121
Uthyrning
– arbetskraft, 86, 325, 689
– arbetsplats, 620
– byggnad för djur, 564
– fartyg, 685
– fartygspersonal, 686
– fastighet, 545
– förvaringsbox, 564
– jordbruk, 555
– konferenslokal, 551
– kontorshotell, 551
– luftfartyg, 686
– marknadsplats, 552
– obestämd lokalyta, 549
– parkeringsplats, 560
– personbil, 666, 670
– rum, 388, 555
– rörelse, 552, 619
– sjukvårdspersonal, 689
– sportanordning m.m., 727
– transporthjälpmedel, 334
– transportmedel, 334
– uppläggning av båt, 551
– verksamhetslokal, 567
Uthyrning av verksamhetslokal, 567
– anmälningsskyldighet, 613
– ansökan, 612
– avdragsrätt, 587
– avdragsrätt, hyresgäst, 585
– beskattningsunderlag, 581
– brand, 595
– exempel, 606
– faktureringsskyldighet, 582
– handling, 478
– inkomstbeskattning, 594, 606
– jämkning, 598
– konkurs, 948
– omsättningsland, 568
– outhyrd lokal, 595
– parkeringsplats, 573
– redovisning i skattedeklaration, 613
– redovisningstidpunkt, 586
– registrering, 612
– retroaktivt avdrag, 583, 590
– rivning, 595
– skattskyldighetens början, 580
– skattskyldighetens upphörande, 594
– stadigvarande användning, 570
– uppförandeskede, 576
– vad kan omfattas, 569
– vem kan medges, 572
– vidareuthyrning, 574
– yrkesmässighet, 151
– ändrad användning, 594
– ändrad förutsättning, 613
– överlåtelse, 574, 580, 596
Utlägg, 381
– anställd, 443, 669
– avdragsrätt, 422
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 513
– definition, 381
Utländsk beskickning, 450, 917
Utländsk företagare, 927
– definition, 39, 927
– ombud, 934
– omvänd skattskyldighet, 932
– redovisningsskyldighet, 501

– registrering, 934
– skattskyldighet, 76
– särskild beskattningsordning, 935
– återbetalningsrätt, 447, 936
Utrikes trafik, 235
Uttagsbeskattning, 131
– avdragsrätt byggtjänst, 408, 426
– beskattningsunderlag, 357
– byggtjänst, 525
– fartyg och luftfartyg, 687
– fastighetsförvaltning, 537
– kommun, 109
– kost åt personal, 818
– kyrkobyggnad, 161
– personbil, 663
– representation, 109, 133
– retroaktivt avdrag, 408
– tjänst, 134
– vara, 132

V

VA (vatten och avlopp)
– fastighet, 546
– omsättning, 130
Valuta
– deklaration, 477
– fakturering, 475
– omräkning, 475
– omräkning vid GIF, 228, 477
– växlingsvinst, 378
Valutahandel, 874
Vara
– beskattningsland, 181
– definition, 85
– leverans, 78
– skatteplikt, 85
– skattskyldighetens inträde, 78
Varuomsättning
– dokumentation, 212, 242
– transport från annat EG-land, 216
– transport från tredje land, 243
– transport påbörjas här, 188
– transport till annat EG-land, 199
– transport till tredje land, 233
Varuretur
– beskattningsunderlag, 373
– efter konkurs, 941
– VMB, 863
Varutransport, 298
– bareboat, 299
– bilbärgning, 299
– färjetransport, 298
– inhemsk, 301
– inom EG, 299
– linjefart, 299
– resebefraktning, 299
– resgods, 299
– slotcharter, 299
– timecharter, 299
– utomlands, 345
Vatten, 393
Vattenförbund, 174
Verksamhetslokal, 567
Verksamhetstillbehör, 509, 554
Verksamhetsöverlåtelse, 895
Vidarefakturering, 382
Vildmarksritt, 404
Vinstandel, 122, 169
Vinstmarginalbeskattning
– begagnad vara, 849
– resetjänst, 825
Visningshus, 527
Vägtull, 565
Vägtullar, 154
Värdepappershandel, 877
Värdering av vara, 308
Växling
– omsättning, 119
– valutahandel, 874
– växlingsvinst, 378

Y

Yrkesmässig verksamhet, 139
– fackförbund, 106, 147
– gravskötsel, 160
– hobby, 144

– ideell förening, 158, 161
– kyrklig verksamhet, 160
– ML, 142
– näringsliknande former, 143
– samfällighet, 159
– sjätte direktivet, 139
– stat och kommun, 152
– trossamfund, 158, 161
– utländsk företagare, 928
Yrkesutbildning, 716

Å

Återbetalningsrätt, 447
– export, 456
– hjälporganisation, 450
– internationell organisation, 918
– kommun, 457
– kvalificerade undantag, 454
– nya transportmedel, 456
– resetjänst, 842
– statlig myndighet, 457
– uppbyggnadsskede, 451
– utländsk beskickning, 450, 918
– utländsk diplomat, 919
– utländsk företagare, 447, 936
Återbäring, 501
Återförsäkringstjänst, 89, 325
Återimport, 376
Återtagande av vara
– beskattningsunderlag, 373
– efter konkurs, 941
– redovisningsskyldighet, 498
– VMB, 863

Ä

Äldreboende, 432, 712
Äventyrsbana, 723

Ö

Öresavrundning, 477
Överföring av vara
– arbete på vara, 226
– definition, 40
– ej GIF, 194
– exempel, 271
– inom samma företag, 933
– monteringsleverans, 190
– till annat EG-land, 210
– till Sverige, 224
Övergångsersättning, 730
Övergångsordning, 67
Överlåtelse av verksamhet, 895
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 519
– del av verksamhet, 903
– i flera led, 902
– jämkning, 640
– konkurs, 943
– redovisningsskyldighet, 495
Överlåtelse av vissa tillgångar, 889
Överskottsel, 197
Översättning, 770, 779