

# Innehåll

<b>5</b>	<b>Skatteplikt och undantag från skatteplikt .....</b>	<b>1</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
<b>5.2</b>	<b>Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster .....</b>	<b>1</b>
<b>5.3</b>	<b>Undantag från skatteplikt .....</b>	<b>1</b>
5.3.1	Undantag för vissa andra varor och tjänster .....	5
5.3.1.1	Sedlar och mynt.....	5
5.3.1.2	Läkemedel.....	6
5.3.1.3	Organ, blod m.m. ....	8
5.3.1.4	Flygbränsle.....	9
5.3.1.5	Lotterier, spel m.m. ....	9
5.3.1.6	Gravskötsel.....	12
5.3.1.7	Guld till Sveriges Riksbank.....	13
5.3.2	Undantag för vissa interna tjänster .....	13
5.3.3	Undantag för uttag av varor och tjänster .....	17
5.3.4	Undantag för viss import.....	17
5.3.5	Undantag för vissa transporttjänster.....	18
5.3.6	Undantag för omsättning avsedd för väpnade styrkor.....	18



## 5 Skatteplikt och undantag från skatteplikt

### 5.1 Inledning

Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Import eller unionsinternt förvärv 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 unionsinternt förvärv framgår av 2 a kap. ML, se avsnitt 9 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omsättning.

### 5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

#### Generell skatteplikt

Generell skatteplikt föreligger för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte särskilt undantagits från skatteplikt i 3 kap. (3 kap. 1 § ML) eller 9 c kap. ML (3 kap. 1 a § ML). Vad som är omsättning framgår av Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omsättning.

#### Vara

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

#### Tjänst

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

### 5.3 Undantag från skatteplikt

Omsättning är skattepliktig om den inte uttryckligen undantagits i 3 kap. eller 9 c kap. ML. I detta avsnitt redogörs för vissa av dessa undantag i den ordning som de anges i lagen. Övriga undantag redogörs för i särskilda avsnitt. Se nedanstående sammanställning.

## 2 Skatteplikt och undantag från skatteplikt, *Avsnitt 5*

- Undantag på fastighetsområdet (3 kap. 2–3 §§ ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Fastighetsområdet.
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4–7 §§ ML), se avsnitt 25.
- Undantag för utbildning (3 kap. 8 § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Utbildning.
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel (3 kap. 9 § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Finansiella tjänster.
- Undantag för försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Finansiella tjänster.
- Undantag för investeringsguld (3 kap. 10 a–10 c §§ ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Handel med guld.
- Undantag inom kulturområdet (3 kap. 11 § ML), se avsnitt 29.
- Undantag inom idrottsområdet (3 kap. 11 a § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Idrott.
- Undantag inom massmedieområdet (3 kap. 13–20 §§ ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Massmedia.
- Undantag för fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Fartyg och luftfartyg.
- Undantag för vissa andra varor och tjänster (3 kap. 23 § ML), se avsnitt 5.3.1.
- Undantag för vissa interna tjänster (3 kap. 23 a § ML), se avsnitt 5.3.2.
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse av vissa tillgångar.
- Undantag för överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse av verksamhet.
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a–c §§ ML), se avsnitt 38.

- Undantag för uttag av varor och tjänster (3 kap. 29 § ML), se avsnitt 5.3.3.
- Undantag för viss import.
  - a. Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML), se avsnitt 5.3.4.
  - b. Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt 30 a § ML (3 kap. 30 § andra–fjärde stycket ML), se avsnitt 44.5.2.
  - c. Från skatteplikt undantas import av gas i vissa fall, av el och av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla (3 kap. 30 § femte stycket ML), se avsnitt 44.5.2.
- Vissa undantag för omsättning till och förvärv från andra EU-länder.
  - a. Från skatteplikt undantas omsättning av vara som transporteras från Sverige till annat EU-land
    - om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EU-land än Sverige (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML), se avsnitt 9.3.2.
    - om varorna är punktskattepliktiga och köparen inte är en privatperson (3 kap. 30 a § första stycket 2 ML), se avsnitt 9.3.3.
    - om köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land m.fl. (3 kap. 30 a § första stycket 3 ML), se avsnitt 38.
    - om köparen är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör vissa EU-institutioner och EU-organ (3 kap. 30 a § första stycket 3 a ML), se avsnitt 38.
    - om köparen är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör andra internationella organisationer m.fl. (3 kap. 30 a § första stycket 4 ML), se avsnitt 38.
    - nytt transportmedel även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 30 a § andra stycket ML), se avsnitt 9.3.4.

#### 4 Skatteplikt och undantag från skatteplikt, *Avsnitt 5*

- b. Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör de institutioner eller organisationer som omfattas av fjärde och femte strecksatserna ovan m.fl. (3 kap. 30 a § tredje stycket ML), se avsnitt 38.
- c. Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EU-land som jämföras med omsättning enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML i vissa fall (3 kap. 30 a § fjärde stycket ML), se avsnitt 9.4.3.
- d. Från skatteplikt undantas unionsinternt förvärv
  - som utländsk mellanman gör i Sverige i en ”äkta” trepartshandel, d.v.s. samtliga parter är registrerade i olika EU-länder (3 kap. 30 b § ML), se avsnitt 9.5.3
  - som görs av utländska beskattningsbara personer, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 13–13 b §§ ML skulle ha förelagat för hela skatten om sådan påförts (3 kap. 30 d § första stycket ML), se avsnitt 9.4.4
  - som görs av utländska beskickningar m.fl. om rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML (3 kap. 30 d § andra stycket ML), se avsnitt 38.
- e. Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML), se avsnitt 5.3.5.
- f. Från skatteplikt undantas unionsinternt förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EU-land (3 kap. 30 f § ML), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.
- g. Från skatteplikt undantas viss omsättning som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML), se avsnitt 5.3.5.

- h. Från skatteplikt undantas, under vissa förutsättningar, omsättning av varor och tjänster som ska användas av Natos väpnade styrkor (3 kap. 31 § ML), se avsnitt 5.3.6.
- i. Från skatteplikt undantas, under vissa förutsättningar, omsättning av varor och tjänster till väpnade styrkor på ön Cypern (3 kap. 31 a § ML), se avsnitt 5.3.6.
- Undantag för viss omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML), se avsnitt 11.5.
- Undantag under den tid som varor är placerade i vissa lager (9 c kap.), se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Varor i skatteupplag och lager.

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

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

### **5.3.1 Undantag för vissa andra varor och tjänster**

#### **5.3.1.1 Sedlar och mynt**

Från skatteplikt undantas omsättning av sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 ML). Undantaget omfattar inte samlarföremål. Undantaget motsvaras av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

#### **Betalningsmedel**

Med lagligt betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande.

#### **Begreppet samlarföremål**

Begreppet samlarföremål definieras i 3 kap. 23 § 1 ML. Det utgörs av guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt värde. Omsättning av sedlar och mynt som är samlarföremål är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § ML. Skattesatsen är 25 procent av beskattningsunderlaget. Begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML har inte samma innebörd som begreppet samlarföremål i 9 a kap. 6 § 2 ML. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

## 6 Skatteplikt och undantag från skatteplikt, Avsnitt 5

**Bullionmynt** Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt Skatterättsnämndens bedömning att s.k. bullionmynt inte omfattas av undantaget i 3 kap. 23 § 1 ML. Mynten såldes i förseglade förpackningar om 25 eller 500 mynt. Mynten uppgavs vara lagligt betalningsmedel men eftersom de var tänkta att omsättas i investeringsssyfte ansåg Skatterättsnämnden att mynten inte normalt kommer att omsättas som lagligt betalningsmedel i den mening som avses i bestämmelsen (RÅ 2010 not. 111).

**Platinum nobles** Platinum nobles är lagligt betalningsmedel på Isle of Man, men betraktas normalt som samlarföremål. Undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet ska inte vara tillämpligt på platinum nobles (artikel 45 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

### 5.3.1.2 Läkemedel

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

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859).

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

**Recept** Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, avseende ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentraler. Bolagets försäljning omfattas av undantaget från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut enligt recept. Bolaget hade tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att när undantaget infördes avsåg detta endast försäljning av läkemedel enligt recept och till sjukhus.



Recept ansågs, enligt då gällande föreskrifter utfärdade av Medicinalstyrelsen, vara en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar att begreppet recept även avsåg läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, d.v.s. vad som vid tidpunkten för Högsta förvaltningsdomstolens uttalande motsvarades av definitionen av rekvisition i 2 § läkemedelsverkets receptföreskrifter (LVFS 1997:10). Skattefriheten gällde därmed för apotekens tillhandahållande av läkemedel till såväl patienter som läkare. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde den bedömningen att det förhållandet att sådan omsättning numera i viss begränsad omfattning kan företas även av annan än apotek inte innebär en utvidgning i sakligt hänseende av det medgivna undantaget. Att undantagsregeln ska tolkas restriktivt hindrar inte att den grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls (RÅ 2003 ref. 29).

## **Sjukhus**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden definierat begreppet sjukhus i undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 § 2 ML. Begreppet omfattar inte vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare (RÅ 2001 not. 40).

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

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

## 8 Skatteplikt och undantag från skatteplikt, Avsnitt 5

”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 slutna vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppna 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 ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare.”

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

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

### 5.3.1.3 Organ, blod m.m.

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är undantagen från skatteplikt (3 kap. 23 § 3 ML). Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma. Undantaget motsvaras av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet.

**Transport av organ** EU-domstolen har behandlat frågan om transport av organ kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet. Av domen framgår att undantaget endast gäller vid leverans av varor. Undantaget var därmed inte tillämpligt på en tjänst som enbart bestod av transport av organ (C-237/09, De Fruytier).

#### **5.3.1.4 Flygbränsle**

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är undantagen från skatteplikt (3 kap. 23 § 4 ML).

#### **Återbetalningsrätt**

Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i en ekonomisk verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § första stycket ML).

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för flygbränsle.

#### **5.3.1.5 Lotterier, spel m.m.**

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

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

Motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 i. Artikeln anger att medlemsstaterna ska undanta vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställts av varje medlemsstat. EU-domstolens har uttalat att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från skatteplikt (C-58/09, Leo-Libera).

#### **Unionsrättsligt begrepp**

Skatteverket anser att ”vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel” är ett unionsrättsligt begrepp och att bestämmelserna i ML ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen, s.k. EU-konform tolkning. Förarbetena är inte en bindande rättskälla, vilket innebär att uttalanden i förarbeten inte kan hindra en EU-konform tolkning när EU-rätten och förarbetena står i strid med varandra. I förarbetena och nationell praxis har kopplingar gjorts till reglerna i lotterilagen som vägledning vid bedömning av undantaget. Skatteverket anser att definitionen av lotteri i lotterilagen inte kan tillmätas

avgörande betydelse vid tillämpningen av det mervärdesskatte-  
rättsliga undantaget från skatteplikt. I mervärdesskattehän-  
seende ska det avgörande i stället vara om tillhandahållandet  
omfattas av undantaget i ML tolkat utifrån unionsrätten. Det  
finns ingen utförlig definition i mervärdesskattedirektivet av  
vilka tjänster som ska ingå i begreppet. EU-domstolen  
framhåller i C-89/05, *United Utilities*, att undantaget är moti-  
verat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut  
mervärdesskatt på sådana transaktioner. Enligt Skatteverktes  
uppfattning karaktäriseras vadslagning, lotteri och hasardspel  
inte primärt av ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning.  
Utmärkande är i stället att det är ett spel om pengar eller annat  
värde där avsikten är att de som betalar insatsen har hopp om  
en chans till utbetalning av en vinst. Det kan också uttryckas  
som att en spelares förluster tillför en annan spelare vinst  
(Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111).

**Förmedling,  
entréavgift**

Undantaget från skatteplikt innebär att exempelvis lottsedlar,  
tipsspel m.m. inte ska beläggas med mervärdesskatt när de  
säljs av en lotteriarrangör eller dennes ombud. Skattefriheten  
omfattar emellertid inte förmedling av lottsedlar, tipsspel m.m.  
Mervärdesskatt ska därför redovisas på förmedlingsprovisioner  
och förmedlingsavgifter. Skattefriheten omfattar inte heller  
entréavgifter till inrättningar där spelverksamhet bedrivs.

**Spel på  
förströelse-  
spelsautomat**

Skatterättsnämnden har gjort bedömningen att tillhanda-  
hållande av spel på s.k. förströelse-spelsautomat inte omfattas  
av undantaget i 3 kap. 23 § 5 ML. Tolkningsen gjordes utifrån  
motsvarande unionsrättslig reglering och EU-domstolens  
praxis på området (SRN 2010-02-05, dnr 27-09/I).

Skatteverket har räknat upp en del exempel på spel på för-  
ströelseautomat, såsom flipperspel, bilspel, skjutspel, photo-  
play, som inte ger vinst eller endast ger vinst i form av frispel  
eller utökad speltid. Skatteverket anser att avgiften för sådana  
spel är en ersättning för att få nyttja spelet för en viss tid eller  
för ett visst antal kulor. Detta innebär att mervärdesskatt ska  
utgå med 25 procent på avgifter som betalas för att spela på  
sådana spel (Skatteverket 2009-01-28,  
dnr 131 125212-09/111).

**Marknads- och  
tivolinjön**

Skatteverket anser att tillhandahållandet av marknads- och  
tivolinjön såsom ringkastning, bollkastning, pilkastning,  
skjutbanor och andra liknande aktiviteter inte sker på ett sådant  
sätt som är typiskt för vadslagning, lotterier eller andra  
hasardspel. I stället anser Skatteverket att avgiften är en ersätt-

ning för att få kasta ett visst antal bollar, pilar, ringar eller utöva aktiviteten under en viss tid. Att utövaren kan få en mindre vinst vid skicklighet påverkar inte bedömningen av transaktionens karaktär. Skatteverket anser att dessa tillhandahållanden är skattepliktiga och att mervärdesskatt ska utgå med 25 procent. Däremot bedöms spel på s.k. lyckohjul som ett tillhandahållande som är typiskt för lotterier då den huvudsakliga avsikten i dessa spel är en chans till vinst i form av en vara (Skatteverket 2010-06-10, dnr 131 428640-10/111).

**Spel på spelautomater (enarmade banditer)**

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 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. Skatterättsnämnden har i förhandsbeskedet hänvisat till mål C-283/95, Fischer (SRN 2001-09-27).

**Olagligt hasardspel**

EU-domstolen har funnit att olagligt anordnande av hasardspel inte kan beläggas med mervärdesskatt då motsvarande laglig verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt (C-283/95, Fischer).

**Offentlig spelaktör/  
annan spelaktör**

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

**Spel anordnat i enkelt bolag**

Skatterättsnämnden har uttalat att ett avtal om samarbete i form av enkelt bolag inte utesluter att avtalets mervärdesskatterättsliga innebörd i stället ska anses vara att en av parterna tillhandahåller den andre varor och tjänster i den verksamhet som avtalen rör. Med hänsyn till det i ärendet ingivna utkastet till samarbetsavtal fann nämnden att det fanns tillräckliga skäl för att vid bedömningen utgå från att villkoren i avtalet innebar att det även i mervärdesskatterättslig mening förelåg ett enkelt bolag. Av utkastet framgick att sökandebolaget tillsammans med lokal innehavaren skulle anordna automatspel för allmänheten i form av enkelt bolag och att parterna gemensamt skulle söka erforderliga myndighetstillstånd för den bedrivna verksamheten. Sökandebolaget skulle leverera och svara för installation, service och reparation av automaterna och lokal innehavaren för att plats uppläts för automaterna och att dessa värdades väl. Parterna skulle fördela intäkterna från auto-

## 12 Skatteplikt och undantag från skatteplikt, Avsnitt 5

materna så att 50 procent av nettointäkterna skulle tillfalla lokalinnehavaren (SRN 2010-02-05, dnr 27-09/I).

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

### Lotterier

I ett annat förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att ett aktiebolag som förvärvat rättigheterna till ett lotteri och ställde dem till förfogande i ett samarbete med tre organisationer bedrev skattefri lotteriverksamhet i enkelt bolag med organisationerna (SRN 2005-05-16).

### Jack Vegas

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av värdeautomat-spelet Jack Vegas. Även i detta fall anser Skatteverket 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 (RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901).

### Förmedling av vadslagning

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

#### 5.3.1.6 Gravskötsel

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är undantagen från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats (3 kap. 23 § 6 ML.)

Med huvudman avses, enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144), församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan eller kommun som ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst område (prop. 1998/99:38 s. 100 ff.). Av 2 kap. 2 a §

begravningslagen framgår dock att även annan än huvudman kan inneha en allmän begravningsplats.

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

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

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel.

#### **5.3.1.7 Guld till Sveriges Riksbank**

Tillhandahållande av guld till Sveriges Riksbank är undantaget från skatteplikt (3 kap. 23 § 7 ML).

#### **Återbetalningsrätt**

Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i en ekonomisk verksamhet säljer guld till Sveriges Riksbank har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § första stycket ML). Undantaget motsvaras av artikel 152 i mervärdesskattedirektivet.

Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Handel med guld.

#### **5.3.2 Undantag för vissa interna tjänster**

#### **Omsättning inom fristående grupper**

Omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer undantas 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 (3 kap. 23 a § ML). Bestämmelsen har utformats efter artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

**Räckvidden**

EU-domstolen har uttalat sig om räckvidden av begreppet fristående grupper enligt mervärdesskattedirektivet (348/87, SUFA).

**Normalt inte tillhandahålls av annan utanför gruppen**

Bestämmelsen om fristående grupper har också tolkats av EU-domstolen. Taksatorringen är en sammanslutning av små och medelstora försäkringsbolag med tillstånd att sälja bilförsäkringar i Danmark. Taksatorringens syfte är att på medlemmarnas vägnar värdera motorfordonsskador i Danmark. Medlemmarna är skyldiga att anlita Taksatorringen när det gäller motorfordonsskador som inträffat i Danmark. Domstolen meddelade att bestämmelsen ska tolkas på så sätt att en sammanslutning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken uppfyller bestämmelsens alla övriga villkor, ska nekats ett undantag från skatteplikt 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 (C-8/01, Taksatorringen).

**Tillhandahållande till enstaka medlem**

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

**Kanslisamverkan mellan fackförbund**

Högsta förvaltningsdomstolen har i motsats till Skatterättsnämnden ansett att ett fackförbunds tillhandahållande av förhandlingstjänster till annat fackförbund utgjorde sådana tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Tre fackförbund, A, B och C, hade ingått ett avtal om kanslisamverkan. Kansliet bestod av kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorservice. 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 (RÅ 2001 ref. 34 [I]). Målet refereras nedan.

Skatterättsnämnden ansåg att A mot ersättning tillhandahöll tjänster åt B och C, d.v.s. omsättning förelåg. Skatterättsnämnden 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.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller frågan om i vad mån A omsatte tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Med ändring av förhandsbeskedet förklarade Högsta förvaltningsdomstolen emellertid att omsättningen såvitt gällde förhandlingsverksamhet var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Högsta förvaltningsdomstolen 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 anförtrot 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 skatt-

skyldig 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.”

**Fristående grupp – EEIG**

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbeskedsärende ansett att vissa tjänster som tillhandahålls svenska bolag inom en utländsk europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML. Skatterättsnämnden uttalade inledningsvis att bestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML är tillämplig även på tillhandahållanden som är gränsöverskridande så länge dessa kan anses förenliga med ändamålet med bestämmelsen. De aktuella tjänsterna var dock enligt Skatterättsnämndens bedömning typiskt sett och i allt väsentligt sådana som skulle kunna tillhandahållas av aktörer på den öppna marknaden. Även om konkurrensregeln i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är något annorlunda utformad ansågs en tillämpning av direktivets motsvarande bestämmelse inte leda till något annat resultat än vad en tillämpning av 3 kap. 23 a § andra stycket ML gör (SRN 2013-10-30, dnr 54-11/I). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

**Begreppet verksamheten i övrigt**

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av begreppet ”verksamheten i övrigt” (Skatteverket 2009-07-03, dnr 131 521627-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Begreppet ”verksamheten i övrigt” inkluderar inte samtliga verksamheter som gruppen eller de fysiska eller juridiska personerna bedriver. Begreppet ska i stället tolkas så att det endast avser de verksamhetsgrenar inom vilka de interna tjänsterna tillhandahålls respektive förvärvas.

Tjänster som tillhandahålls inom en fristående grupp av t.ex. olika fackförbund, och som avser den del av fackförbundens verksamhet som inte medför skattskyldighet, kan därmed omfattas av undantaget från skatteplikt även om något eller några av förbunden dessutom bedriver verksamhet som medför skattskyldighet.

Undantaget från skatteplikt kan vara tillämpligt även om skattskyldighet föreligger för vissa av de interna tjänsterna som tillhandahålls inom gruppen, se ovan RÅ 2001 ref. 34 (I). Utöver de tjänster som tillhandahålls internt får verksamheten då inte medföra skattskyldighet.

**5.3.3 Undantag för uttag av varor och tjänster**

**Kommunernas uttag för eget behov**

Från skatteplikt undantas kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov (3 kap. 29 § första stycket ML). 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, d.v.s. sådana boendeformer som avses i 4 § lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (3 kap. 29 § andra stycket ML). Jämför Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid fastighetsförvaltning.

**5.3.4 Undantag för viss import**

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML). 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 mäsas eller liknande evenemang. Skattefriheten kan gälla även tidningsprenumeranter, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Grundläggande om periodiska publikationer. Skattefrihet vid återimport och vid import av fordon behandlas i avsnitt 44.5.2.

### **5.3.5 Undantag för vissa transporttjänster**

#### **Azorererna eller Madeira**

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

#### **Återbetalningsrätt**

Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i en ekonomisk verksamhet säljer sådana tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid tillhandahållandet av tjänsterna (10 kap. 11 § första stycket ML). Undantaget motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet.

#### **Posttransporttjänster**

Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning (3 kap. 30 g § ML).

### **5.3.6 Undantag för omsättning avsedd för väpnade styrkor**

#### **Nato**

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster som har ett annat EU-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 § ML).

#### **Styrkor stationerade på Cypern**

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

1. omsättningen är avsedd för dessa styrkor, och
2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier (3 kap. 31 a § ML).

Undantagen motsvaras av artikel 151.1 första stycket d och e i mervärdesskattedirektivet.

**Återbetalningsrätt**

Båda undantagen ovan är s.k. kvalificerade undantag. Det innebär att den som i en ekonomisk verksamhet säljer sådana varor eller tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten (10 kap. 11 § första stycket ML).

**Intyg**

Om varutransporten ombesörjs av köparen ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg utfärdat av köparen som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EU-land (14 c § andra stycket MF). Vid försäljning till Nato-styrkor ska säljaren alltid i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § första stycket MF). Se blankett SKV 5929 i bilaga 18.