

Handledning för mervärdesskatt 2011

Del 1

ISBN 978-91-86525-37-8
SKV 553 utgåva 22

Elanders Sverige 2011

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2011.

Handledningen består av två delar. Del 1 behandlar allmänna bestämmelser om mervärdesskatt såsom skattskyldighet, undantag från skatteplikt, omsättningsland, beskattningsunderlag, skattesatser, avdragsrätt och fakturering (avsnitten 1–18). Del 2 behandlar vissa speciella områden såsom byggverksamhet, uthyrning av verksamhetslokal, jämkning, bilar, sjukvård, utbildning, kultur, marginalbeskattning och finansiella tjänster (avsnitten 19–44). Samtliga bilagor och förteckningar återfinns i del 2.

Handledning för mervärdesskatt, de senaste årens skrivelser och annan information om mervärdesskatt återfinns på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se). Domar meddelade av EU-domstolen återfinns på EU-domstolens webbplats (www.curia.europa.eu/sv/index.htm). De senaste årens förhandsbesked från Skatterättsnämnden återfinns på nämndens webbplats (www.skatteattsnamnden.se).

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. För närvarande pågår arbete med att förbättra den digitala handledningen.

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

Solna i april 2011

Vilhelm Andersson

Innehåll del 1

Förord.....	3
Förkortningslista.....	21
1 Definitioner och begrepp.....	25
2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994.....	41
3 Allmänt om mervärdesskatt.....	57
3.1 Historik.....	57
3.2 Mervärdesskatten och EU.....	58
3.2.1 Inledning.....	58
3.2.2 EU:s organisation.....	59
3.2.3 Rättskällor.....	62
3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt.....	63
3.2.5 Unionsrättsliga begrepp.....	66
3.2.6 EU-rättens förhållande till nationell rätt.....	67
3.2.7 Den inre marknaden.....	70
3.2.8 EU:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt.....	71
3.2.9 Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift.....	72
3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad.....	73
3.4 Registrering m.m.....	75
3.4.1 Inledning.....	75
3.4.2 Registrering.....	75
3.4.3 Deklaration.....	76
3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster.....	78
3.4.5 Elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt.....	79
3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad.....	79
4 Skattskyldighet.....	81
4.1 Inledning.....	81

6 Innehåll del 1

4.2	Beskattningens omfattning.....	81
4.3	Skattskyldig.....	82
4.4	Omvänd skattskyldighet.....	83
4.4.1	Tjänster.....	83
4.4.2	Varor	85
4.5	Frivillig skattskyldighet	87
4.6	Utländsk företagare vid bedömning av skattskyldigheten	89
4.7	Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt.....	90
4.8	Skattskyldighetens inträde	91
4.8.1	Varor	91
4.8.2	Tjänster.....	92
4.8.3	Förskott och a conto-betalningar	94
4.8.4	Bygg- och anläggningstjänster	97
4.8.5	Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel	98
4.8.6	Avverkningsrätt till skog	98
4.8.7	Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna förvärv	98
4.8.8	Skattskyldighetens inträde vid import.....	99
4.8.9	Gränsöverskridande tjänster utsträckta i tiden	99
5	Skatteplikt och undantag från skatteplikt	101
5.1	Inledning.....	101
5.2	Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster	101
5.3	Undantag från skatteplikt	101
5.3.1	Undantag för vissa andra varor och tjänster	105
5.3.1.1	Sedlar och mynt.....	105
5.3.1.2	Läkemedel	106
5.3.1.3	Organ, blod m.m.	108
5.3.1.4	Flygbränsle.....	108
5.3.1.5	Lotterier, spel m.m.	108
5.3.1.6	Gravskötsel.....	112
5.3.1.7	Guld till Sveriges Riksbank.....	113
5.3.2	Undantag för vissa interna tjänster.....	113
5.3.3	Undantag för uttag av varor och tjänster	116
5.3.4	Undantag för viss import.....	117
5.3.5	Undantag för vissa transporttjänster.....	117
5.3.6	Undantag för omsättning avsedd för väpnade styrkor.....	117
6	Omsättning.....	119
6.1	Inledning.....	119
6.1.1	Skadestånd	121

6.1.2	Försäkringsersättning	121
6.2	Omsättning av vara	122
6.3	Omsättning av tjänst	127
6.4	Bidragsfinansierad verksamhet	142
6.5	Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)	152
6.6	Uttag av varor och tjänster	153
6.6.1	Uttag av varor.....	153
6.6.2	Uttag av tjänster	157
6.6.2.1	Tjänster i allmänhet.....	158
6.6.2.2	Vissa tjänster på fastighetsområdet	162
7	Yrkesmässig verksamhet	163
7.1	Inledning	163
7.2	Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet	163
7.3	Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML	167
7.3.1	Huvudregeln enligt ML.....	167
7.3.2	Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet	168
7.3.3	Gränsdragning mot anställningsförhållande.....	170
7.3.4	Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet.....	172
7.3.5	Näringsidkare	176
7.4	Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighets- begreppet	178
7.4.1	Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet.....	178
7.4.1.1	Viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter	178
7.4.1.2	Viss omsättning från privatbostadsfastighet.....	178
7.4.1.3	Uthyrning av verksamhetslokal.....	179
7.4.2	Utländsk företagare	179
7.4.3	Staten och kommunerna	179
7.4.3.1	Myndighetsutövning	182
7.4.3.2	Offentligrättsliga organ	185
7.4.3.3	Konkurrensregeln.....	186
7.5	Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten	188
7.5.1	Kost åt personal.....	188
7.5.2	Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund	189
7.5.2.1	Allmänt om undantagets omfattning	189
7.5.2.2	Allmännyttig ideell förenings innehav av näringsfastighet.....	191
7.5.2.3	Kyrklig verksamhet.....	192
7.6	Samfälligheter	193

8	Skattesubjekt	195
8.1	Inledning.....	195
8.2	Företagsformer m.m. som beskrivs i 6 kap. ML	195
8.2.1	Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar	195
8.2.2	Enkla bolag och partrederi	200
8.2.2.1	Inledning	200
8.2.2.2	Konsortier.....	203
8.2.2.3	Fiskelag och vattenförbund	203
8.2.3	Konkursbon	204
8.2.4	Dödsbon	204
8.2.5	Staten och kommun.....	204
8.2.6	Förmedling i eget namn	205
8.3	Mervärdesskattegrupp	207
8.4	Skatteupplag	210
8.5	Aktiebolag.....	211
8.6	Panthavare	214
8.7	Samfällighet.....	214
8.8	Ideella föreningar och trossamfund	215
8.9	Stiftelser	216
9	Beskattningsland – varor.....	217
9.1	Allmänt om internationell handel med varor	217
9.1.1	Inledning	217
9.1.2	Territoriella avgränsningar och definitioner.....	218
9.1.3	Vara eller tjänst	219
9.1.4	Metod att läsa bestämmelserna	221
9.1.5	Disposition av avsnitt 9	221
9.2	Omsättningsland.....	222
9.2.1	Inledning	222
9.2.2	Varor som ska transporteras till köparen.....	224
9.2.2.1	Huvudregel – 5 kap. 2 § första stycket 1 ML	224
9.2.2.2	Monteringsleveranser	226
9.2.2.3	Import av vara för omsättning	229
9.2.2.4	Distansförsäljning	231
9.2.3	Varor som inte transporteras till köparen	235
9.2.4	Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare inom EU.....	235
9.2.5	Gas, el, värme och kyla	238
9.2.6	Export.....	241

9.3	Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land.....	241
9.3.1	Inledning	241
9.3.2	Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land	244
9.3.3	Punktskattepliktiga varor.....	249
9.3.4	Nya transportmedel	250
9.3.5	Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller en internationell organisation i ett annat EU-land.....	253
9.3.6	Varor avsedda för väpnade styrkor	255
9.3.7	Överföring av varor från Sverige till annat EU-land.....	256
9.4	Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder	258
9.4.1	Inledning	258
9.4.2	Förvärv av varor från annat EU-land	260
9.4.2.1	Inledning	260
9.4.2.2	Nya transportmedel	261
9.4.2.3	Punktskattepliktiga varor.....	265
9.4.2.4	Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor	266
9.4.2.5	Unionsinternt förvärv vid import via annat EU-land	270
9.4.2.6	Reservregeln.....	271
9.4.3	Överföring av varor från annat EU-land till Sverige.....	272
9.4.4	Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt.....	276
9.5	Trepartshandel inom EU.....	277
9.5.1	Inledning	277
9.5.2	Första ledet i kedjan	279
9.5.3	Andra ledet i kedjan (mellanmannen)	279
9.5.4	Tredje ledet i kedjan.....	280
9.5.5	”Oäkta” trepartshandel	281
9.6	Handel med fler än tre parter inom EU	282
9.7	Export	285
9.7.1	Inledning	285
9.7.2	Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EU	286
9.7.3	Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.....	291
9.7.4	Exportbutiker.....	294
9.7.5	Personbilar och motorcyklar	295
9.7.6	Försäljning till besökare från ett tredjeland.....	296
9.8	Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro..	299
9.8.1	Inledning	299
9.8.2	Krav på dokumentation av transporten	300
9.8.3	Övriga krav på dokumentation	303
9.8.4	God tro vid försäljning av varor till annat land	304

10	Beskattningsland – tjänster	307
10.1	Inledning.....	307
10.1.1	Bakgrund och syfte	308
10.1.2	ML:s uppbyggnad	309
10.1.3	Metodik	310
10.1.4	Försäljning till EU:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EU-länder respektive i länder utanför EU	312
10.1.5	Undantag från skatteplikt för vissa tjänster	314
10.2	Begreppet näringsidkare	314
10.2.1	Inledning	314
10.2.2	Näringsidkare i Sverige	315
10.2.3	Näringsidkare i ett annat land	316
10.2.4	Utvidgningen av begreppet näringsidkare	317
10.3	Begreppet etablerad m.m.	319
10.3.1	Säte	320
10.3.2	Fast etableringsställe	321
10.3.3	Bosatt eller stadigvarande vistas	321
10.4	Huvudregler	321
10.4.1	Inledning	321
10.4.2	Tjänster till näringsidkare	322
10.4.2.1	Rekvisitet – i egenskap av	323
10.4.2.2	Rekvisitet – tillhandahålls till	325
10.4.3	Tjänster till annan än näringsidkare	327
10.4.4	Exempel på tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna	328
10.5	Undantag från huvudreglerna	330
10.5.1	Inledning	330
10.5.2	Förmedlingstjänster	331
10.5.3	Fastighetstjänster	334
10.5.4	Transporttjänster	338
10.5.4.1	Inledning	338
10.5.4.2	Persontransporttjänster	338
10.5.4.3	Varutransporttjänster	339
10.5.5	Kulturella tjänster m.m.	343
10.5.5.1	Tillträde till olika evenemang	343
10.5.5.2	Andra tjänster än tillträdet i samband med kulturella aktiviteter m.m.	347
10.5.6	Lastning och lossning samt arbete på vara som är lös egendom	351
10.5.6.1	Inledning	351
10.5.6.2	Transportanknutna tjänster	352
10.5.6.3	Värdering av samt arbete på lös egendom	352
10.5.7	Restaurang- och cateringtjänster	354
10.5.8	Uthyrning av transportmedel	356
10.5.8.1	Bestämmelser 2010	356

10.5.8.2	Bestämmelser 2013	358
10.5.9	Diverse tjänster.....	358
10.5.9.1	Inledning	358
10.5.9.2	Telekommunikationstjänster	361
10.5.9.3	Elektroniska tjänster.....	363
10.5.9.4	Övriga tjänster.....	364
10.6	Omsättning utomlands i vissa fall i 5 kap. 19 § ML.....	365
11	Beskattningsunderlag	373
11.1	Inledning.....	373
11.2	Vad som ingår i beskattningsunderlaget.....	374
11.3	Beskattningsunderlag vid försäljning.....	381
11.3.1	Ersättning	381
11.3.2	Bidrag.....	383
11.3.3	Omräkning av valuta.....	386
11.4	Beskattningsunderlag vid uttag.....	388
11.4.1	Inledning	388
11.4.2	Uttag av varor.....	388
11.4.3	Uttag av tjänster	389
11.4.3.1	Utfört arbete	389
11.4.3.2	Användning av rörelsetillgång	390
11.4.3.3	Privat användning av personbil	393
11.4.3.4	Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning.....	394
11.5	Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster	395
11.6	Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner	398
11.6.1	Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1	398
11.6.2	Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2	398
11.6.3	Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3	399
11.6.4	Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.....	400
11.7	Uppdelning av beskattningsunderlaget	402
11.7.1	Exempel på delningsprincipen	404
11.7.2	Exempel på huvudsaklighetsbedömning.....	406
11.8	Rabatter m.m.	407
11.8.1	Exempel på rabatt som lämnas vid betalning före förfallodagen	407
11.8.2	Exempel på rabatter som lämnas vid tillhandahållandet	408
11.8.3	Exempel på rabatt m.m. som lämnas efter tillhandahållandet.....	408
11.9	Kundförlust.....	411

12 Innehåll del 1

11.10	Varuretur och byte.....	415
11.10.1	Återtagande av vara som har sålts på avbetalning.....	415
11.10.2	Varuretur	417
11.10.3	Byte	417
12	Utlägg och vidarefakturerings.....	421
12.1	Inledning.....	421
12.2	Utlägg.....	421
12.3	Vidarefakturerings och kostnadsfördelning.....	422
12.4	Exempel på utlägg respektive kostnadselement	424
13	Skattesatser	429
13.1	Inledning.....	429
13.2	Normalskattesats 25 %	430
13.3	Skattesats 12 %.....	431
13.3.1	Hotell- och campingverksamhet.....	431
13.3.2	Konstverk	432
13.3.3	Livsmedel.....	433
13.4	Skattesats 6 %.....	437
13.4.1	Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m. .	437
13.4.1.1	Inledning	437
13.4.1.2	Böcker, tidningar m.m.....	439
13.4.1.3	Program och kataloger	444
13.4.1.4	Radio- och kassettidningar, talböcker	445
13.4.1.5	Punktskrift, teckenspråk m.m.....	447
13.4.2	Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar.....	447
13.4.3	Biblioteksverksamhet.....	447
13.4.4	Museiverksamhet	448
13.4.5	Djurparker	448
13.4.6	Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk	449
13.4.7	Rätt till ljud- och bildupptagning	449
13.4.8	Idrottsområdet	449
13.4.9	Persontransporter.....	449
14	Avdrag för ingående skatt	455
14.1	Inledning.....	455
14.2	Definition av ingående skatt.....	455
14.3	Generell avdragsrätt	456
14.3.1	Förvärv i verksamheten.....	458

14.3.2	Tillgångar som nyttjas privat m.m.	461
14.3.2.1	Tillgångar som enbart nyttjas privat.....	461
14.3.2.2	Delvis för verksamheten.....	462
14.3.3	Organisationskostnader m.m.	466
14.3.3.1	Förvärv av dotterbolag	466
14.3.3.2	Försäljning av aktier.....	468
14.3.3.3	Nyemissionskostnader.....	471
14.3.3.4	Övrigt	471
14.3.4	Personalvårdskostnader	473
14.3.5	Mäklararvode	476
14.3.6	Verksamhetsöverlåtelse	477
14.3.7	Rättegångskostnader	477
14.3.8	Bidragsfinansierade verksamheter	479
14.3.9	Avveckling av verksamheten	482
14.3.10	Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln	484
14.3.11	Övrigt	485
14.4	Blandad verksamhet m.m.	486
14.4.1	Inledning	486
14.4.2	Avdragsrätten	487
14.5	Särskilda avdragsregler	491
14.5.1	Övertagen verksamhet	491
14.5.2	Delägare i samfällighet.....	491
14.5.3	Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning	492
14.5.4	Avdragsrätt för importmoms (varuimport).....	492
14.5.5	Köp av fastighet	494
14.5.6	Koncerner.....	494
14.5.7	Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse.....	496
14.5.8	Avdragsrätt hänförlig till fastigheter	496
14.5.9	Avdragsrätt i samband med kost åt personal	496
14.5.10	Finansieringsföretag	498
14.5.11	Avdragsrätt vid skada.....	498
14.5.12	Broavgiften vid Öresundsbron	500
14.6	Avdragsförbud.....	500
14.6.1	Personbilar	500
14.6.2	Stadigvarande bostad	501
14.6.3	Representationskostnader	511
14.6.4	Vissa varuleveranser till fartyg	512
14.7	Korrigerig	512
14.7.1	Bonus, rabatt eller återbäring	512
14.7.2	Återtagande av vara som har sålts på avbetalning.....	512
14.7.3	Kundförlust	512
14.8	Underlag för avdragsrätt.....	512

15	Rätt till återbetalning av ingående skatt.....	521
15.1	Inledning.....	521
15.2	Återbetalning till utländska företagare	522
15.2.1	Rätt till återbetalning.....	522
15.2.2	Förfaranderegler.....	525
15.2.2.1	Utländska företagare som är etablerade i annat EU-land	526
15.2.2.2	Utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land	531
15.2.2.3	Utländska företagare som ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige	533
15.3	Återbetalningsansökningar riktade till annat EU-land.....	534
15.4	Återbetalning till hjälporganisationer och utländska beskickningar ...	536
15.5	Rätt till återbetalning vid särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede	537
15.6	Rätt till återbetalning vid vissa undantagna omsättningar	540
15.7	Rätt till återbetalning vid omvänd skattskyldighet.....	544
15.8	Rätt till återbetalning för näringsidkare som likställs med utländsk företagare	544
15.9	Rätt till återbetalning vid omsättning av nya transportmedel	545
15.10	Rätt till återbetalning vid export	545
16	Jämkning av ingående skatt.....	547
16.1	Inledning.....	547
16.2	Grundläggande förutsättningar för jämkning	548
16.3	Investeringsvaror.....	551
16.4	Särskilt om hyres- och bostadsrätter	555
16.5	I vilka fall jämkning ska ske	558
16.6	Korrigeringsperiod	563
16.7	Hur jämkning sker	565
16.8	Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka.....	568
16.9	Jämkning vid konkurs	573
16.10	Handlingar vid jämkning	574
16.11	Redovisning av jämkning	577
16.12	Tillämpning av jämningsreglerna.....	578
17	Faktureringsregler.....	585
17.1	Inledning.....	585
17.2	Faktureringsregler.....	586

17.3	Elektronisk fakturering	591
17.4	Fakturans innehåll	592
17.4.1	Kommentarer till fakturans innehåll	594
17.4.2	Förenklad faktura	600
17.4.3	Bidrag kopplat till priset.....	603
17.5	Kreditnota	604
17.5.1	Inledning	604
17.5.2	Kreditnotans innehåll	607
17.6	Valuta.....	608
17.7	Öresavrundning.....	612
17.8	Auktionsförsäljning.....	612
17.9	Anteckningar vid handel med begagnade varor	613
17.10	Kontokort	614
17.11	Följesedlar	614
17.12	Lokalhyror i verksamhetsfastighet	615
17.13	Telefonkort.....	615
18	Redovisning av utgående och ingående skatt	617
18.1	Inledning.....	617
18.2	Bokföringslagens redovisningsregler	618
18.2.1	Bevarande av räkenskapsinformation m.m.	621
18.2.2	Redovisning i euro	622
18.3	Mervärdesskattelagens redovisningsregler	623
18.3.1	Faktureringsmetoden.....	628
18.3.2	Bokslutsmetoden	633
18.3.3	Byte av redovisningsmetod	635
18.4	Specialregler.....	635
18.4.1	Överlåtelse av verksamhet	635
18.4.2	Konkurs	636
18.4.3	Byggföretag.....	637
18.4.3.1	Bygg- och anläggningstjänster	638
18.4.3.2	Byggnation i egen regi	640
18.4.4	Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll	641
18.4.5	Kundförlust	641
18.4.6	Avverkningsrätt till skog.....	642
18.4.7	Import.....	642
18.4.8	Återbäring	644
18.4.9	Utländska företagare	645
18.4.10	Unionsintern handel med varor	645
18.4.11	Tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning.....	646

16 *Innehåll del 1*

18.4.12	Felaktigt debiterad mervärdesskatt.....	646
18.4.13	Privat användning av personbil	647

Lagrumsregister	649
------------------------------	------------

Rättsfallsregister	662
---------------------------------	------------

Skrivelser	675
-------------------------	------------

Sakregister	684
--------------------------	------------

Innehåll del 2

19	Fastighetsområdet	733
20	Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning	777
21	Uthyrning av verksamhetslokal	829
22	Personbilar och motorcyklar	889
23	Fartyg och luftfartyg	917
24	Sjukvård, tandvård och social omsorg	933
25	Utbildning	965
26	Idrott	977
27	Hästar	995
28	Kultur	1009
29	Massmedieområdet	1061
30	Restaurang- och cateringtjänster	1075
31	Vinstmarginalbeskattning – resetjänster	1085
32	Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.	1115
33	Finansiella tjänster	1141

34	Handel med guld	1169
35	Överlåtelse av vissa tillgångar.....	1179
36	Överlåtelse av verksamhet.....	1185
37	Lager	1199
38	Utländska beskickningar, organisationer m.fl.....	1213
39	Utländska företagare – etablering	1227
40	Konkurs och ackord.....	1241
41	Kompensation och ersättning för mervärdesskatt	1261
42	Bokföring av mervärdesskatt.....	1273
43	Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster.....	1285
44	Beskattning vid import	1297
Bilaga 1	Historik – skattesatser enligt ML	1315
Bilaga 2	Skattesats för olika tryckta produkter	1317
Bilaga 3	Översikt – fastighetsbegreppet.....	1322
Bilaga 4	Byggnads- och verksamhetstillbehör.....	1323
Bilaga 5	Vägtrafikregistrets karosserikoder.....	1326
Bilaga 6	Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund	1329
Bilaga 7	Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet	1330

Bilaga 8	Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet.....	1332
Bilaga 9	Europeiska unionens mervärdesskatteområde.....	1334
Bilaga 10	EU:s institutioner och organ	1336
Bilaga 11	Adresser till myndigheter	1338
Bilaga 12	Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU.....	1347
Bilaga 13	Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU.....	1349
Bilaga 14	Identifieringsnummer	1351
Bilaga 15	Mervärdesskattesatser inom EU.....	1352
Bilaga 16	Tröskelvärden inom EU – undantag för små företag	1354
Bilaga 17	Tröskelvärden inom EU – förvärv och distansförsäljning	1356
Bilaga 18	Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt.....	1358
Bilaga 19	Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté.....	1361
Bilaga 20	Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet.....	1377
	Förteckning – Lagar och förarbeten	1386
	Förteckning – Föreskrifter och allmänna råd m.m.....	1392

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 04	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 2004
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ADB	Automatisk databehandling
ATG	AB Trav och Galopp
AvgF	Avgiftsförordning (1992:191)
Bet.	Betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BUS	Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige
Coreper	Comité des Représentants permanents
dnr	Diarienummer
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
Ersättningslag	Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionsätt
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
FiU	Finansutskottet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
GML	Lag (1968:430) om mervärdesskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IV	Individuell visningsrätt
JB	Jordabalk (1970:994)

22 Förkortningslista

JuU	Justitieutskottet
kap.	Kapitel
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndighet
KN	Kombinerade nomenklaturen (tulltaxan) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87
KN-nr	Fyrställig tulltaxe- och därtill hörande undernummer enligt KN
Kommis- sionen	Europeiska unionens kommission
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KrU	Kulturutskottet
Ku	Konstitutionsutskottet
KULM	Kompetensutveckling av lantbrukare inom miljöområdet
KVR	Kvartalsredovisning
LIF	Lag (2004:46) om investeringsfonder
LO	Landsorganisationen i Sverige
LR	Länsrätten
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
LU	Lagutskottet
LVFS	Läkemedelsverkets receptföreskrifter
LYHS	Lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Nato	North Atlantic Treaty Organisation
not.	Notismål i Regeringsrätten
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
p.	Punkt
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering

RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervärdesskatt
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SdbL	Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
Sfi	Svenskundervisning för invandrare
SFS	Svensk författningssamling
SG	Svenska Galoppförbundet
SJV	Statens jordbruksverk
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SNI	Standard för svensk näringsgrensindelning
SoL	Socialtjänstlag (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
SVT	Sveriges television
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation
TDS	Tullverkets datasystem
TFÖRO	Trafikförsäkringsförordning (1976:359)
TSL	Trafikskadelag (1975:1410)
URL	Lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
VA	Vatten och avlopp
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning

1 Definitioner och begrepp

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

ADB-program

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

När det gäller ADB-program görs åtskillnad mellan standardprogram och skräddarsydda program. Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet online är det fråga om omsättning av en tjänst.

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. en diskett (se även Vara, Tjänst och Elektroniska tjänster).

Arbetsbeting

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

Avdragsrätt

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

Se även Återbetalningsrätt.

Avdragsrättens inträde	Med avdragsrättens inträde förstås den tidpunkt när avdrag för ingående skatt får göras (13 kap. 16 § ML).
Beskattningsbar transaktion	Med beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra mervärdesskatt är uppfyllda. Om den beskattningsbara transaktionen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara köparen. Om den beskattningsbara transaktionen är ett förvärv är det köparen som är skattskyldig.
Beskattningsbar person	Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som anges i artikel 9.1 andra stycket, oberoende av syfte eller resultat. Se även Näringsidkare och avsnitt 7.3.5.
Beskattningsordningen	Med beskattningsordningen avses ett system för mervärdesbeskattning vid handel mellan EU-länder.
Beskattningsunderlag	Med beskattningsunderlag avses sådan omsättning som medför skattskyldighet enligt ML. Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska bortses från export och omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Beskattningsunderlaget är således det belopp på vilket mervärdesskatt beräknas. Det utgörs vid annan omsättning än uttag normalt av ersättningen för varan eller tjänsten exklusive mervärdesskatt. I beskattningsunderlaget ska alla pristillägg ingå utom ränta. Exempel på tillägg som kan ingå är tull, punktskatter, frakt- och portokostnad, rese- och traktamentsersättning, faktureringsavgift, avbetalnings- och finansieringstillägg. Vid förvärv av varor från annat EU-land, som ska beskattas hos köparen, är beskattningsunderlaget ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EU-land. När överföring mellan EU-länder ska beskattas är beskattningsunderlaget varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan (7 kap. ML).
Beskattningsår	<p>Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL, förstås med beskattningsår kalenderåret, eller räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. BFL (1 kap. 14 § ML).</p> <p>I ärenden om återbetalning av ingående skatt till sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § första och andra styckena förstås med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.</p>

Med beskattningsår enligt SBL avses i normalfallet beskattningsår enligt ML. I fråga om förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML (nya transportmedel och punktskattepliktiga varor) förstås med beskattningsår i SBL, det kalenderår under vilket förvärvet skett (1 kap. 6 § SBL).

Bokslutsmetod

Se Redovisningsmetod.

Destinationsprincipen

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

Direktiv 2008/9/EG

Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2006/112/EG till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat. Detta direktiv reglerar återbetalningar till företag som är etablerade i en annan medlemsstat men inte i den återbetalande medlemsstaten och innebär ett elektroniskt ansökningsförfarande.

Distansförsäljning

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

Lissabonfördraget som trädde i kraft den 1 december 2009 medför att benämningen EG (Europeiska Gemenskapen) ersätts av EU (Europeiska Unionen). I prop. 2010/11:52 föreslås ändringar även i ML för att anpassa benämningar på Europeiska unionens institutioner och annan terminologi till vad som följer av fördraget. Lagändringarna är föreslagna att

träda ikraft den 15 april 2011. I handledningen används genomgående beteckningen EU.

EU och EU-land	<p>Beteckningarna EU och EU-land används genomgående i handledningen för att beteckna de territorier som tillhör en medlemsstat enligt artikel 52 i EU-fördraget och artikel 355 i EUF-fördraget. Dessutom likställs Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akroti och Dhekelia med sådana territorier. Vissa områden inom EU har dock undantagits från de gemensamma reglerna, s.k. tredje territorium (1 kap. 10 a § ML).</p> <p>I bilaga 9 återfinns en sammanställning över europeiska unionens mervärdesskatteområde. Se även Tredje territorium.</p>
Ej EU-land	<p>Se Tredjeland.</p>
Ekonomisk verksamhet	<p>Ekonomisk verksamhet är ett av de centrala begreppen i mervärdesskattedirektivet. Med detta avses sådana aktiviteter en person ska bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person.</p>
Elektroniska tjänster	<p>På elektronisk väg levererade tillhandahållanden avseende t.ex. programvara, databaser, film och musik ska anses som omsättning av tjänster som omfattas av reglerna i 5 kap. 16–18 §§ ML. Beskattning sker enligt normalskattesatsen 25 %.</p>
EU:s institutioner och organ	<p>Se bilaga 10.</p>
Export	<p>Med export avses sådan omsättning utanför EU:s mervärdesskatteområde av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).</p>
Ersättning	<p>Med ersättning avses allt säljaren erhåller från köparen eller en tredje part, inklusive bidrag som är direkt kopplat till priset (7 kap. 3 c § ML).</p>
Etableringsmedlemsstat	<p>När en beskattningsbar person som är etablerad inom EU vill ansöka om återbetalning i en medlemsstat där denne inte är etablerad (den återbetalande medlemsstaten) ska den beskattningsbara personen på elektronisk väg rikta en ansökan till den återbetalande medlemsstaten. Ansökan ska lämnas in via en elektronisk portal som inrättats av etableringsmedlemsstaten. Med uttrycket etableringsmedlemsstat avses den medlemsstat inom EU där den beskattningsbara personen är etablerad. Se även Återbetalande medlemsstat.</p>

Faktura	Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML (1 kap. 17 § ML).
Faktura- datummetod	<p>Speciella bestämmelser gäller för skatt- och redovisnings-skyldighetens inträde vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster samt varor som omsätts i samband med sådana tjänster. Bestämmelserna innebär att företag som redovisar enligt faktureringsmetoden, vid redovisningen av mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska tillämpa den s.k. fakturadatummetoden (13 kap. 14 § ML). Se avsnitten 18.4.3 och 20.3.3.1.</p> <p>Belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling ska betalas till staten (1 kap. 1 § tredje stycket ML). Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet, enligt 13 kap. 27 § ML, redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades ("fakturadatummetod"). Se avsnitt 18.4.11.</p>
Fakturerings- metod	Se Redovisningsmetod.
Fakturerings- skyldighet	Med fakturerings-skyldighet avses skyldighet för näringsidkare att säkerställa att faktura utfärdas för affärshändelsen (11 kap. 1 § ML). I de fall det inte föreligger någon fakturerings-skyldighet 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).
Förvaltningslagen (FL)	Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i princip av förvaltningslagens (1986:223), FL, bestämmelser. FL:s regler är således tillämpliga på ärendehandläggningen hos Skatteverket. FL behandlar bl.a. myndigheternas service-skyldighet, samverkan mellan myndigheter samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Eftersom FL är en baslag, som är tillämplig på olika typer av förvaltningsärenden, har i 3 § FL tagits in en s.k. lex specialisregel. Denna innebär att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL:s regler så gäller bestämmelsen i den andra författningen. I både ML och SBL finns regler om förfarandet

som avviker från FL:s regler. Eftersom SBL och ML är speciallagar i förhållande till FL, så har bestämmelserna i dessa lagar företräde i förhållande till reglerna i FL. I SBL och ML hänvisas till annan speciallagstiftning, t.ex. till taxeringslagen (1990:324), TL. Så är t.ex. fallet med reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL. Dessa regler gäller således i tillämpliga delar i fråga om skatterevision på mervärdesskatteområdet.

Fri omsättning	Från och med den 1 januari 2011 har det införts en definition av begreppet ”fri omsättning”. Enligt bestämmelsen avses med fri omsättning detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (1 kap. 19 § ML). Bestämmelsen innebär att en övergång till fri omsättning ger icke-unionsvaror tullstatus som unionsvaror. Vidare medför övergången att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import uppfylls samt att lagenliga tullar debiteras.
Förvärvsbeskattning	Den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över till köparen. Begreppet används synonymt med begreppet omvänd skattskyldighet.
Förvärvströskel	Se Tröskelvärde.
Förädling	<p>Aktiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs in i EU för att bearbetas och därefter återexporteras utan att tull och andra importavgifter som tillämpas inom EU påförs. Normalt krävs tillstånd från Tullverket innan förfarandet används.</p> <p>Passiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs ut från ett EU-land till tredjeland för bearbetning, reparation eller liknande åtgärd och därefter återinförs (till samma eller annat EU-land) med total eller partiell tullbefrielse. Normalt krävs tillstånd från Tullverket innan förfarandet används.</p>
Gemenskapsinternt förvärv (GIF)	Se Unionsinternt förvärv.
Grupphuvudman	Med grupphuvudman avses den som enligt 6 a kap. 4 § ML utsetts till huvudman för en mervärdesskattegrupp.
Högsta förvaltningsdomstolen	Regeringsrätten har fr.o.m. den 1 januari 2011 ändrat namn till ”Högsta förvaltningsdomstolen”. I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till det nya namnet.

Identifieringsnummer	Ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789) tilldelas företag från ett tredjeland som väljer att tillämpa den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster. Denna beskattningsordning innebär att företaget redovisar och betalar skatt till ett EU-land för all sådan omsättning till icke skattskyldiga inom EU. Detta EU-land skickar sedan redovisning och betalning vidare till det eller de andra EU-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Se bilaga 14.
Import	Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU:s mervärdesskatteområde (2 kap. 1 a § ML).
Införsel	Med införsel förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land (EU-land eller tredjeland).
Ingående skatt	Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § andra stycket ML).
Intrastat	Intrastat är ett system för att direkt från företagen samla in uppgifter om omfattningen och arten av handeln mellan EU-länderna. Till viss del fullgörs uppgiftsskyldigheten genom de uppgifter som lämnas i skattedeklarationerna. För större företag gäller dock även att de ska lämna särskilda uppgifter. SCB är insamlingsmyndighet för uppgifterna.
Investeringsguld	<p>Med investeringsguld förstås:</p> <ol style="list-style-type: none">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 guldets representeras av värdepapper eller inte,2. guldmynt som<ul style="list-style-type: none">– har en finhalt av minst 900 tusendelar,– är präglade efter 1800,– är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och– normalt säljs till ett pris som inte överstiger marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %. <p>Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av definitionen under punkten 1.</p> <p>Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning ska</p>

	<p>anses uppfylla kriterierna i första stycket 2 under hela det år förteckningen gäller.</p> <p>Guldmynt enligt denna paragraf ska inte anses omsatta på grund av det numismatiska värdet (1 kap. 18 § ML).</p>
Kreditnota	<p>Kreditnota är en av säljaren (kan också utfärdas av köparen eller en tredje person) utfärdad handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (11 kap. 10 § ML).</p>
Kvalificerade undantag	<p>Med kvalificerade undantag avses vissa från skatteplikt undantagna omsättningar som medför rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 § ML).</p>
Kvartalsredovisning (KVR)	<p>Se Periodisk sammanställning.</p>
Landskod	<p>Registreringsnumret till mervärdesskatt (VAT-numret) inleds alltid med en landskod (se bilaga 13).</p>
Marknadsvärde	<p>Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.</p> <p>Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster finns är marknadsvärdet i stället</p> <ol style="list-style-type: none">1. när det gäller varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för transaktionen, eller2. när det gäller tjänster, ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten (1 kap. 9 § ML).
Mervärdesskattedirektivet	<p>Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet). Hänvisningar till de upphörda direktiven ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Hänvisningarna ska läsas i enlighet med en jämförelsetabell som bifogats direktivet (bilaga XII).</p> <p>I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till mervärdesskattedirektivet.</p>

Moms	I denna publikation används företrädesvis ordet mervärdesskatt i stället för begreppet moms.
Nya transportmedel	Nya transportmedel utgörs av <ol style="list-style-type: none">1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 km,2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kg, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar (1 kap. 13 a § ML).
Näringsidkare	Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på ställen motsvarande dem där näringsidkare används i ML. Se Beskattningsbar person och avsnitt 7.3.5.
Omsättning	Omsättning av vara föreligger enligt ML när vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Begreppet omsättning av varor i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet. Med omsättning av tjänst förstås att tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § andra stycket 1–2 ML).
Omvänd skattskyldighet	Med omvänd skattskyldighet menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över från säljaren till köparen (1 kap. 2 § 2–5 ML). Den används, under vissa förutsättningar, både vid förvärv av varor och tjänster.
Periodisk publikation	En publikation i form av medlemsblad eller personaltidning samt organisationstidskrift anses som periodisk om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året (3 kap. 16 § ML).

Periodisk sammanställning

Den som omsätter varor med leverans till ett annat EU-land till en köpare som återopat sitt registreringsnummer till mervärdesskatt (VAT-nummer) i ett annat EU-land än Sverige, ska lämna en periodisk sammanställning. En periodisk sammanställning ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EU-länder utan att omsättning föreligger. Fr.o.m. den 1 januari 2010 ska även omsättning av tjänster som är skattepliktiga i det EU-land där tjänsten är omsatt, om förvärvaren är skattskyldig för förvärvet i det landet, redovisas i en periodisk sammanställning.

Rapportering av varor ska som huvudregel göras varje månad. Skatteverket kan dock besluta om kvartalsvis redovisning. Rapportering av tjänster ska normalt göras kvartalsvis. I rapporten ska uppgifter lämnas om bl.a. köparens VAT-nummer samt den sammanlagda ersättningen för varuleveranser, tillhandahållna tjänster och mellanmannens omsättning i trepartshandel (10 kap. 33–36 a §§ SBL samt SKVFS 2009:38 och SKVFS 2010:23).

Personbil

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

Enligt ML räknas som personbil:

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

Se vidare avsnitt 22 och bilaga 5.

Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa varor definieras i unionsslagstiftning för punktskatter. Det gäller dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML).

Redovisningsmetod	Vid mervärdesskatteredovisningen tillämpas fakturerings- eller bokslutsmetoden. Beträffande innebörden av dessa begrepp, se avsnitt 18.3.
Redovisningsperiod	Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklaration ska omfatta. Redovisningsperioden utgörs normalt av tre kalendermånader men kan även vara en kalendermånad eller helt beskattningsår. Se vidare avsnitt 3.4.3.
Redovisningsskyldighetens inträde	Med redovisningsskyldighetens inträde förstås den tidpunkt då skattskyldig ska ta upp den utgående respektive ingående skatten i sin skattedeklaration, eller i förekommande fall självdeklaration. Jfr Skattskyldighetens inträde.
Registrering till mervärdesskatt	Alla som redovisar mervärdesskatt, oavsett om redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i mervärdesskatteregistret. Registreringsskyldigheten omfattar även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt.
Reservregeln	Med reservregeln avses en bestämmelse som innebär att unionsinterna förvärv under vissa förutsättningar kan beskattas i det land där förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt, i stället för i varans destinationsland (2 a kap. 2 § 2 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. Direktivet upphörde att gälla den 1 januari 2007 då det ersattes av mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG). Hänvisningar till sjätte direktivet ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Se Mervärdesskattedirektivet.
Skatteplikt	Omsättning av varor och tjänster, unionsinternt förvärv och import av varor är skattepliktiga om de inte är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. ML.
Skattesats	Med skattesats avses den procentsats som används för att beräkna den utgående skatten vid omsättning, förvärv och import. En tablå över skattesatserna inom EU finns i bilaga 15.
Skatteverket, Ludvikakontoret	Vid Skatteverket, Ludvikakontoret, handläggs ärenden om återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskickningar, konsulat, diplomater och hjälpororganisationer. Dessutom hand-

läggs ärenden avseende mervärdesskatt på nya transportmedel och ärenden om punktskatter.

**Skatteverket,
skattekontor
Jönköping**

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

**Skatteverkets
handläggning av
utländska
företagare**

Vid Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm och Skatteverket, utlandsskattekontoret Malmö handläggs ärenden rörande utländska företagare, vilka är registrerade i Sverige, samt ärenden om återbetalning till utländska företagare. Utlandsskattekontoret Malmö hanterar utländska företagare från Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike. Företag från samtliga övriga länder hanteras vid skattekontor 9 Stockholm. Vissa ärendetyper som process och informationsutbyte handläggs utifrån länderansvaret på Skatteverket, utlandsskattekontoret Stockholm respektive utlandsskattekontoret Malmö.

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

I bilaga 11 finns adress och telefonnummer till skattekontor 9 Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö. Se även Utländsk företagare.

Skattskyldig

Skattskyldig är den som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst, eller vilket är vanligt vid handel inom EU, 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 § första stycket 1 ML).

	<p>Med skattskyldig avses i denna handledning som regel även den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–12 §§ ML.</p>
Skattskyldighetens inträde	<p>Med skattskyldighetens inträde menas när den skattskyldiges skyldighet gentemot staten att betala skatt inträder (1 kap. 3–5 a §§ ML). Jämför Redovisningsskyldighetens inträde.</p>
Skepp	<p>Skepp är ett fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter (1 kap. 2 § sjölagen, 1994:1009).</p>
Tjänst	<p>Som tjänst betecknas allt som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet och som inte utgör vara (1 kap. 6 § ML). Se även ADB-program.</p>
Tredimensionell fastighet	<p>En tredimensionell fastighet (3D-fastighet) är en fastighet som är avgränsad både horisontellt och vertikalt (1 kap. 1 a § första stycket 1 JB). Fastigheten kan bildas genom fastighetsbildning av redan uppförda byggnader och anläggningar såväl som planerade men ännu inte uppförda byggnader och anläggningar. På detta sätt skapas separata fastigheter, t.ex. på en befintlig byggnads tak eller av en källare. 3D-fastigheter och traditionella fastigheter kan ingå i olika delar av samma byggnadskropp vilket innebär att 3D-fastigheter inte behöver ha del i mark.</p>
Tredjeland	<p>Med ett tredjeland förstås ett land som inte utgör ett EU-land. Även vissa områden inom EU har undantagits från de gemensamma reglerna, s.k. tredje territorium (1 kap. 10 b § ML). Dessa områden betraktas också som tredjeland.</p>
Tredje territorium	<p>Med ett tredje territorium avses de områden inom EU som har undantagits från de gemensamma mervärdesskattereglerna (1 kap. 10 b § ML). Se även Tredjeland samt bilaga 9.</p>
Trepartshandel	<p>Med trepartshandel avses en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EU-länder med tre till mervärdesskatt registrerade parter i transaktionen vilka finns i var sitt EU-land, och där varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Den som förvärvar varan för direkt vidareförsäljning benämns i detta sammanhang mellanman.</p>
Trettonde direktivet	<p>Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.</p>

Tröskelvärde	<p>Med tröskelvärde avses ett gränobelopp exklusive mervärdesskatt. Vid handel inom EU gäller dels en förvärvströskel på 90 000 kr, dels en omsättningströskel på 320 000 kr. Registrering till mervärdesskatt ska ske när tröskelvärdena överskrids.</p> <p>En tablå över motsvarande tröskelvärden inom EU finns i bilaga 17.</p> <p>I bilaga 16 finns en tablå över tröskelvärden inom EU avseende undantag för små företag.</p>
Unionsinternt förvärv	<p>Lissabonfördraget som trädde i kraft den 1 december 2009 har bl.a. medfört att benämningen Europeiska Gemenskapen ersatts av Europeiska Unionen. I prop. 2010/11:52 föreslås ändringar även i ML för att anpassa benämningar på Europeiska unionens institutioner och annan terminologi till vad som följer av fördraget. Lagändringarna är föreslagna att träda ikraft den 15 april 2011. Som en följd av Lissabonfördraget har även en anpassning gjorts i handledningen till den terminologi som används i fördraget. Detta innebär bl.a. att begreppet gemenskapsinternt förvärv, GIF, har ersatts av begreppet unionsinternt förvärv.</p> <p>Med unionsinternt förvärv avses sådant förvärv av en vara från ett EU-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och ska beskattas hos köparen. Unionsinterna förvärv föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.</p> <p>Med unionsinternt förvärv avses detsamma som med gemenskapsinternt förvärv i mervärdesskattedirektivet.</p>
Unionsvara/icke-unionsvara	<p>Med unionsvara och icke-unionsvara avses detsamma som med gemenskapsvara och icke-gemenskapsvara i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.</p>
Ursprungsprincipen	<p>Med ursprungsprincipen avses att skatten tas ut i och tillfaller det land där varorna är tillhandahållna eller varifrån de sänds eller transporteras (jfr destinationsprincipen).</p>
Utgående skatt	<p>Med utgående skatt förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, unionsinternt förvärv eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § första stycket ML).</p>
Utländsk företagare	<p>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</p>

vistas här (1 kap. 15 § ML). Huruvida företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige har i sig inte någon betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Skatteverkets skattekontor 9 i Stockholm respektive utlandsskattekontoret i Malmö handlägger frågor rörande utländska företagare, vilka är registrerade i Sverige. Dessa skattekontor handlägger även återbetalning till utländska företagare och företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EU och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel. Informationsutbyte med andra länder handläggs vid utlandsskattekontoret Malmö respektive utlandsskattekontoret Stockholm. Se vidare Skatteverkets handläggning av utländska företagare.

Utomlands	När begreppet utomlands används avses allt utanför Sverige, alltså såväl EU-land som tredjeland.
Vara	Med vara avses materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft (1 kap. 6 § ML). Tillhandahålls böcker, tidningar och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Se även ADB-program.
VAT-nummer	VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås registreringsnumret till mervärdesskatt.
Verksamhets-tillbehör	Med verksamhetstillbehör förstås annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten (1 kap. 12 § ML).
Vinstmarginal-beskattning	Vinstmarginalbeskattning är en särskild form av teknik för att beräkna mervärdesskatten och kan bli tillämplig vid omsättning av resetjänster och handel med begagnade varor. Den bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från priset. Se vidare avsnitten 31 och 32.
Yrkesmässig verksamhet	En verksamhet anses enligt ML som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL (4 kap. 1 § ML). Tolkningen av begreppet yrkesmässig verksamhet ska göras utifrån begreppet

	ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Se Ekonomisk verksamhet.
Återbetalande medlemsstat	En beskattningsbar person som är etablerad i någon av EU:s medlemsstater kan i enlighet med direktiv 2008/9/EG ansöka om återbetalning av mervärdesskatt i en annan medlemsstat. Med uttrycket återbetalande medlemsstat avses den medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen inte är etablerad men har debiterats mervärdesskatt vid förvärv av varor eller tjänster eller vid import. Se även Etableringsmedlemsstat.
Återbetalningsrätt	Med återbetalningsrätt avses rätt för vissa inte skattskyldiga att återfå ingående skatt (10 kap. ML). Se även Avdragsrätt och Skattskyldig.
Åttonde direktivet	Rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG) har upphört med verkan från och med den 1 januari 2010 och ersatts av Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat. Se även Direktiv 2008/9/EG.
Överföring	Med överföring förstås gränsöverskridande transport inom EU av vara utan att varan byter ägare.
Övergångsordning	Enligt artikel 402.1 i mervärdesskattedirektivet ska den ordning för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna som fastställts i direktivet vara en övergångsordning och ersättas av en slutlig ordning som i princip grundar sig på att beskattning ska ske i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster har sitt ursprung.
Överskjutande ingående mervärdesskatt	Med överskjutande ingående mervärdesskatt avses den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt (1 kap. 6 § SBL). I denna handledning används dock företrädesvis begreppet ingående skatt i stället för ingående mervärdesskatt.

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994

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

1 juli 1994

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

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

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

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

1 januari 1995

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

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

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

1 november 1995

Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades.

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

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

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

Exportbegreppet förändrades i fråga om lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Tjänsterna anses tillhandahållna genom export om de

- avser varor från eller till ett land utanför EU (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).
- 1 januari 1996**
- Ett särskilt regelsystem infördes i 9 b kap. ML för resebyråer eller researrangörer som i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).
- Skattesatsen för livsmedel sänktes till 12 % (prop. 1994/95:150, SFS 1995:931).
- Nya redovisningsregler infördes. Beloppsgränsen för att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklaration höjdes från 200 000 kr till en miljon kr. Vidare kortades redovisningsperioden från två månader till en månad. Beskattningsunderlagen som för beskattningsåret beräknas uppgå till mer än 10 miljoner kr medförde att deklaration ska lämnas senast den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Om beskattningsunderlagen är lägre ska deklaration lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser (prop. 1995/96:19, SFS 1995:1207).
- Nya bestämmelser infördes i 9 c kap. ML angående skattefrihet för omsättning av vissa varor placerade i vissa lager. Undantaget från skatteplikt omfattar också tjänster i anslutning till detta (prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286).
- Nya bestämmelser infördes också beträffande skattefri försäljning till resenärer från ett tredjeland. Villkor för skattefrihet är att varan förs ut till ett tredjeland inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare ska skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kr. Skattefrihet infördes för vissa fall av omsättning av tjänster till EU:s institutioner i ett annat EU-land (prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286).
- Skatteplikt infördes för omsättning av allmänna nyhetstidningar och skattesatsen bestämdes till 6 % av beskattningsunderlaget (prop. 1995/96:45, SFS 1995:1364–1365).
- 1 juli 1996**
- Beloppsgränsen 10 miljoner kr för deklarationstidpunkt den 20 i månaden efter redovisningsperioden höjdes till 40 miljoner kr (prop. 1995/96:19, SFS 1996:713).
- Undantaget från skatteplikt för biografföreställningar slopades. Skattesatsen är 6 % (prop. 1995/96:191, SFS 1996:536).
- 1 januari 1997**
- Betydande förändringar infördes inom områdena utbildning, kultur och idrott. Inom utbildningsområdet har skattefriheten

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

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

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

- 1 juli 1997** I 5 kap. 7 § ML infördes bestämmelser angående omsättningsland för telekommunikationstjänster. Sådana tjänster ska beskattas i det land där kunden har sitt hemvist i stället för i det land där den som tillhandahåller tjänsten har sin verksamhet (prop. 1996/97:81, SFS 1997:331).
- 1 november 1997** Till skattebetalningslagen (SBL) överfördes ML:s förfaranderegler dvs. huvuddelen av 14–22 kap. SBL tillämpas första gången för redovisningsperioden januari 1998. Vissa förfaranderegler tillämpas dock fr.o.m. den 1 november 1997 (prop. 1996/97:100, SFS 1997:483).
- 1 januari 1998** Nya bestämmelser infördes angående skattetillägg vid periodiseringsfel. Skattetillägg ska utgå med 5 % i stället för med 10 %. Bestämmelserna som återfinns i 15 kap. 1 § SBL gäller från och med redovisningsperiod som gått till ända den 31 januari 1997 eller senare (prop. 1997/98:10, SFS 1997:1029).
- 1 juli 1998** Möjlighet till gruppregistrering infördes för företag inom den finansiella sektorn och för företag i inkomstskatterättsliga

kommissionärsförhållanden. Företag i en finansiell gruppering som bedriver mervärdesskattefri finansiell verksamhet kan härigenom undgå en inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen. En mervärdesskattegrupp får inte anses bildad före den 1 januari 1999.

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

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

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

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

1 januari 1999

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

1 juli 1999

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

1 januari 2000

Omsättning av guld i investeringssyfte undantas från skatteplikt. Därigenom blir handeln med investeringsguld beskattad på samma sätt som finansiella tjänster, vilka är undantagna

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

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

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

1 mars 2000

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

15 april 2000

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

1 juli 2000

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

1 januari 2001

Ändringar görs i reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler och metoden för att korrigera ingående skatt, dvs. de s.k. jämningsreglerna. Reglerna om

återföring av mervärdesskatt upphör och ersätts med förändrade jämningsregler. Definitionen av investeringsvara ändras vad gäller fastighet till en ny-, till- eller ombyggnadskostnad där mervärdesskatten uppgått till minst 100 000 kr. Korrigeringstiden för mervärdesskatten förlängs för fastighet till tio år. När särskilda skäl föreligger kan skattskyldighet medges redan under uppförande eller ombyggnad av byggnad. Som alternativ finns rätt till retroaktivt avdrag kvar men detta begränsas till fall när byggnaden inte redan tagits i bruk när skattskyldighet beviljas. Andrahandshyresgäst, konkursbo och mervärdesskattegrupp kan också beviljas skattskyldighet för upplåtelse. När en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts 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 företagens omsättning i Sverige:

Kravet på att utländsk företagare som är skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige ska företrädas av skatterepresentant (ombud) slopas för företagare från länder med vilka Sverige har överenskommelser om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar och utbyte av information om skatter.

Sådana överenskommelser har Sverige förutom med EU-länderna även med de nordiska länderna dvs. även med Norge samt Åland. Definitionen av utländska företagare förtydligas, regler i samband med varuöverföringar samt regler om omsättningsland vid import av vara ändras.

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

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

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

1 januari 2003

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

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

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

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

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

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

Flera ändringar införs som rör bestämmelserna om beskattningsunderlag. En sådan är att bidrag som utbetalas av en tredje person och som anses direkt kopplat till priset för en viss

transaktion ska ingå i beskattningsunderlaget. En annan ändring är att vid uttag av varor och vid vissa gemenskapsinterna förvärv ska beskattningsunderlaget, när inköpsvärde saknas, utgöras av självkostnadspriset, i stället för tillverkningskostnaden. Reglerna om beskattningsunderlag med avseende på vissa rabatter samt vid vissa återimportfall ändras också.

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

Rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor och tjänster som hänför sig till omsättning i ett annat EU-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 EU 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 EU inte ska beskattas i Sverige. EU-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 EU 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 EU som inte är näringsidkare. På motsvarande sätt finns möjlighet att i stället välja att redovisa och betala skatten till annat EU-land för skyldigheter gentemot Sverige. Det ankommer på aktuellt EU-land att vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning till övriga EU-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 faktureringssskyldighet, innehåll i faktura, rätten att tillämpa elektronisk fakturering samt regler om lagring av fakturor (prop. 2003/04:26, SFS 2003:1134 ML).

1 januari 2005

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

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

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

Möjligheten att lämna kvartalsredovisning för kalenderår upphör.

I skattebetalningslagen införs regler som avser förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organisationer m.fl. (prop. 2004/05:15, SFS 2004:1155 och 1157 [ML], 2004:1156 [SBL]).

1 juli 2006

Europeiska unionens råd (rådet) antog den 17 oktober 2005 förordning (EG) nr 1777/2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för det sjätte direktivet. Dessa omfattar specifika regler som klargör vissa tillämpningsfrågor och syftar till att få till stånd en enhetlig behandling i hela unionen av de specifika omständigheterna i fråga.

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

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

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

1 januari 2007

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

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

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

1 juli 2007

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

- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

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

1 januari 2008

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

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

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

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

- den som gör en felaktig debitering av mervärdesskatt blir skyldig att betala in beloppet till staten,
- en konkurrensregel införs för offentligrättsliga organ,
- reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till kommun justeras,
- kravet i 2 a kap. 3 § ML för förvärvsbeskattning av nytt transportmedel att transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet tas bort,
- reglerna om VMB justeras så att VMB inte kan tillämpas vid försäljning av sådant transportmedel som förvärvats enligt reglerna för förvärvsbeskattning av nytt transportmedel,
- i 3 kap. 23 § ML införs en speciell definition av samlarföremål,

- 8 kap. 17 § ML kompletteras med bestämmelser om att avdragsrätten ska styrkas med faktura även vid omvänd skattskyldighet,
- avdragsbegränsningen inom kulturområdet i 8 kap. 13 a § ML slopas,
- kravet på att skatten enligt den ursprungliga fakturan måste anges i en kreditnota slopas,
- kravet i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML att den utländske köparen måste hämta varan här i landet för att omsättningen ska anses gjord utomlands slopas,
- ändring görs av bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML om export av personbil eller motorcykel, som är tillfälligt registrerad enligt lagen om vägtrafikregister,
- bestämmelserna i 10 kap. 11 § andra stycket ML om återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster ändras, och
- reglerna i 10 kap. 8 § ML om återbetalning till diplomater m.fl. justeras (prop. 2007/08:25, SFS 2007:1376).

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

1 januari 2009

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

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

1 januari 2010

Med anledning av ändringar i mervärdesskattedirektivet införs nya regler i ML om omsättningsland för tjänster. Två nya huvudregler för omsättningsland införs. Den ena gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare. Huvudregeln

i dessa fall är att tjänsterna ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad. Skatten ska då redovisas och betalas av köparen (s.k. omvänd skattskyldighet). Den andra gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare och någon som inte är näringsidkare. I dessa fall ska tjänsterna som huvudregel anses tillhandahållna i det land där näringsidkaren (säljaren) är etablerad. Från huvudreglerna undantas bl.a. fastighetstjänster, olika typer av transporttjänster, kulturella och liknande tjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.

I syfte att effektivisera kontrollen kompletteras de nya omsättningslandsreglerna med en skyldighet för den som säljer tjänster till näringsidkare i ett annat EU-land att ta upp försäljningen i en periodisk sammanställning. Som huvudregel ska en periodisk sammanställning göras för varje kalendermånad i fråga om uppgifter om varor och för varje kalenderkvartal vad avser uppgifter om tjänster.

Vidare införs ett elektroniskt förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall. De nya reglerna avser förfarandet för ansökningar om återbetalning dels från utländska företagare som är etablerade i annat EU-land (återbetalning i Sverige), dels från svenska företagare (återbetalning i annat EU-land). Ansökningar riktade till andra EU-länder ska i fortsättningen lämnas till Skatteverket via en elektronisk portal, i stället för genom pappersansökningar till behörig myndighet i respektive land. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2008/9/EG.

Slutligen införs vissa ändringar i ML:s regler som en följd av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (prop. 2009/10:15, SFS 2009:1333, SFS 2009:1334).

1 januari 2011

Med hänvisning till bestämmelserna om omsättningsland för tjänster som infördes 1 januari 2010 ändras bestämmelsen i 5 kap. 11 § ML till att endast gälla tillhandahållanden till någon som inte är näringsidkare. Därutöver införs en ny bestämmelse i 5 kap. 11 a § ML för tjänster som tillhandahålls näringsidkare (prop. 2009/10:15, SFS 2009:1341, SFS 2009:1342).

Ändringar som följer av rådets direktiv 2009/162/EU införs enligt följande

- Regelverken för el och gas utvidgas till att även omfatta leveranser av värme och kyla respektive viss import av gas som transporteras av fartyg.

- Reglerna om internationella organisationers skattefria inköp av varor och tjänster förtydligas så att EU-institutionernas m.fl. skattefrihet regleras för sig.
- Begränsning i avdragsrätten införs för ingående skatt som hänför sig till andra fastigheter än stadigvarande bostad som både används av den skattskyldige i sin verksamhet och för privat bruk eller liknande.

Därutöver görs bl.a. olika justeringar av vissa importregler avseende undantag från skatteplikt och omsättningsland, samt att tidpunkten för när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning förtydligas (prop. 2010/11:28, prop. 2010/11:14, SFS 2010:1892).

I syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier införs omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter med stöd av rådets direktiv 2010/23/EU (prop. 2010/11:16, SFS 2010:1518).

Förändrade krav införs för att import av varor som efter importen omsätts till köpare i ett annat EU-land eller överförs till ett annat EU-land ska vara undantagen från skatteplikt. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2009/69/EG (prop. 2010/11:14, SFS 2010:1900).

Ändringar införs i 13 kap. 8 § ML som innebär att företag med årlig omsättning här i landet som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får redovisa skatten enligt kontantmetoden, samt att kontantmetoden även blir tillämplig vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d ML (prop. 2010/11:16, prop. 2009/10:235, SFS 2010:1519).

1 februari 2011

Enligt rådets direktiv 2010/66/EU om ändring av direktiv 2008/9/EG införs förlängd ansökningstid för återbetalning av mervärdesskatt avseende återbetalningsperioder under 2009 för näringsidkare som är etablerade i en annan medlemsstat än den återbetalande medlemsstaten. Bestämmelsen är tillämplig för tid fr.o.m. den 1 oktober 2010 (prop. 2010/11:36, SFS 2010:1897).

1 juli 2011

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt börjar gälla. Förordningen är en omarbetning av rådets förordning (EG) nr 1777/2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för sjätte direktivet. Den nya förordningen innehåller även flera nya artiklar som bygger på olika riktlinjer som antagits av mervärdesskattekommittén.

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionskatt. 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 mervärdesskatten 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 framförallt inom tjänstesektorn. Det uttrycktes så att beskattningen, med vissa få undantag, i princip blev generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

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

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

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

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

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

En översyn av reglerna om yrkesmässig verksamhet och uthyrning av verksamhetslokaler påbörjades under 2008. Resultatet av utredarnas övervägande redovisades år 2009 i rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m. (Ds 2009:58).

3.2 Mervärdesskatten och EU

3.2.1 Inledning

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 EU-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen och det är inte enbart den nationella rätten som ska beaktas utan hänsyn måste också tas till innehållet i EU-rätten. Detta gäller inte bara bestämmelserna i ML utan även bestämmelserna avseende mervärdesskatt i SBL. Se vidare i avsnitt 3.2.6.

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

EU är grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsländerna gett unionen vissa beslutsbefogenheter. Den mest centrala är befogenheten att inom vissa områden besluta om gemensamma regler.

Begreppen EU och EG

Genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009, har de grundläggande fördragen och vissa protokoll som hör till dem ändrats. Ändringarna innebär bl.a. att EU har ersatt

EG som juridisk person (artikel 335 i EUF-fördraget). EU har också övertagit de befogenheter som EG tidigare hade (artikel 1 i EU-fördraget). Lissabonfördraget innebär också att pelarstrukturen har avskaffats. Som en följd av ändringarna i fördragen har således begreppet EG försvunnit. Detta innebär bl.a. att EG-domstolen har bytt namn till EU-domstolen. Gemenskapsrätten har också blivit unionsrätten. I prop. 2010/11:52 föreslås ändringar i ML för att anpassa terminologin till vad som följer av fördraget. Lagändringarna är föreslagna att träda ikraft den 15 april 2011. I denna handledning används genomgående begreppen EU och unionsrätten.

3.2.2 EU:s organisation

EU:s organisation består av sju institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen (kommissionen), Europeiska unionens domstol (EU-domstolen), Europeiska centralbanken och Revisionsrätten (artikel 13.1 i EU-fördraget). Se vidare bilaga 10.

Europa- parlamentet

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Antalet ledamöter är 754 (fram till nästa val 2014, då antalet ska sänkas till 751). Sverige har 20 platser. Varje medlemsland har ett bestämt antal ledamöter i parlamentet. Parlamentet fattar beslut om nya regler tillsammans med rådet i de flesta frågor. Det gäller t.ex. regler som rör den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital inom EU. I vissa frågor lämnar parlamentet ett yttrande innan rådet fattar beslut. Rådet är dock inte bundet av parlamentets ståndpunkt. Det gäller t.ex. indirekta skatter. Parlamentet kan också föreslå fördragsförändringar. Till Europaparlamentets uppgifter hör också att godkänna EU:s budget tillsammans med rådet och att godkänna och kontrollera kommissionen samt utse EU:s ombudsman.

Europeiska rådet

Europeiska rådet kallas ofta för EU:s toppmöte. Arbetet leds av Europeiska rådets fasta ordförande och består av ordföranden, medlemsländernas stats- eller regeringschefer och kommissionens ordförande. Europeiska rådet beslutar om allmänna politiska riktlinjer och prioriteringar för EU-samarbetet. Det utövar inte någon lagstiftande funktion.

Rådet

Europeiska unionens råd (rådet eller ministerrådet) består av företrädare från medlemsländernas regeringar. Ordförande i rådets möten är det medlemsland som innehar ordförandeskapet. Medlemsländerna turas om att vara ordförande i ett

halvår i taget enligt en i förväg bestämd turordning. Möten rör utrikes- och säkerhetspolitik leds dock av EU:s höga representant för utrikes frågor och säkerhetspolitik (EU:s ”utrikesminister”. Detta är en ny post som inrättades genom Lissabonfördraget. Det medlemsland som innehar ordförandeskapet är ordförande i Coreper och i de arbetsgrupper som finns under rådet. Ordförandelandets uppgifter är att leda rådets arbete och att representera rådet gentemot andra institutioner i EU. Rådet stiftar nya lagar inom EU och ingår internationella avtal för EU:s räkning. I många frågor delar rådet sin beslutsmakt med Europaparlamentet. 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.

Kommissionen

Europeiska kommissionen (kommissionen) består av en kommissionär från varje medlemsland. Kommissionärerna ska se till EU:s gemensamma intresse och får inte ta instruktioner från någon regering. Innan en ny kommission kan tillträda måste den godkännas av Europaparlamentet. Kommissionen utses för fem år. Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden. Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU och dess huvudsakliga uppgifter är att ta initiativ till, genomföra och övervaka den gemensamma lagstiftningen samt förvalta EU:s budget. Med undantag av bl.a. den gemensamma utrikes- och säkerhetspolitiken ska kommissionen representera unionen utåt.

EU-domstolen

EU-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, består av en domare från varje medlemsland som biträds av åtta generaladvokater. På begäran av domstolen får rådet utöka antalet generaladvokater till elva. Domstolen ska se till att lag och rätt iaktas vid tolkning och tillämpning av EU-rätten. Domstolen har två huvudsakliga uppgifter: att döma i tvister mellan medlemsländer och EU:s institutioner, samt att tolka EU-rätten.

För att säkerställa en faktisk och enhetlig tillämpning av unionslagstiftningen och undvika avvikande tolkningar kan, och måste i vissa fall, de nationella domstolarna vända sig till EU-domstolen för att begära ett klagörande rörande tolkningen av unionsrätten, s.k. förhandsavgöranden. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

Medlemsländer som inte följer EU-rätten kan dömas för fördragsbrott av EU-domstolen. Enligt artiklarna 258 och 259 i

EUF-fördraget kan såväl kommissionen som ett annat medlemsland anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger ankommer det på det felande medlemslandet att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemslandet åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Den grundläggande regleringen om domstolen och möjligheten för nationella domstolar att inhämta förhandsavgörande i EU-domstolen finns i artikel 267 i EUF-fördraget. Av artikel 267 tredje stycket i EUF-fördraget följer att en domstol, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, är skyldig att begära förhandsavgörande. EU-domstolen har dock lämnat utrymme för nationella domstolar att i vissa fall avstå från att inhämta förhandsavgörande (283/81, CILFIT). Det första undantaget avser fall då den uppkomna frågan inte är relevant för målets utgång. Det andra undantaget är att den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen redan har blivit föremål för tolkning från EU-domstolens sida. Det tredje undantaget är när den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel. EU-domstolen har funnit att Skatterättsnämnden inte är behörig att söka förhandsavgörande vid EU-domstolen när nämnden på ansökan av en skattskyldig avgör ärenden. I sådana situationer ansågs Skatterättsnämnden inte utöva en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen (C-134/97, Victoria Film). Se vidare prop. 2005/06:157 s. 6 ff.

Vid sidan om EU-domstolen finns Europeiska unionens tribunal (tribunalen), som dömer i mål mellan enskilda personer eller företag och EU:s institutioner. Tribunalens domar kan överklagas till EU-domstolen. Vidare finns en specialdomstol för personalmål, Europeiska unionens personaldomstol (tvister angående löner m.m. för EU-anställda) vars avgöranden kan överklagas till tribunalen.

Europeiska centralbanken

Europeiska centralbanken (ECB) är den gemensamma centralbanken för de medlemsländer i EU som har infört euron som valuta. ECB:s beslutande organ är ECB-rådet och direktionen. ECB-rådet består av cheferna för de nationella centralbankerna som har euron som valuta och sex ledamöter från direktionen. Centralbankerna i samtliga EU-länder och ECB utgör tillsammans det Europeiska centralbankssystemet (ECBS) som har det övergripande ansvaret över valutaunionen.

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

3.2.3 Rättskällor

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

Primärrätten Den primära EU-rätten består av de ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Fördragen slår fast principerna för EU-samarbetet, hur EU:s institutioner ska fungera, vad EU får fatta beslut om och hur lagstiftningsprocessen ska gå till. För att EU ska kunna anta lagstiftning på ett visst område måste det finnas rättslig grund för detta i fördragen.

Fördragen EU-samarbetet bygger på två grundfördrag: Fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget) och Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).

EU-fördraget reglerar EU:s övergripande och konstitutionella funktion. EU-fördraget, i dess ursprungliga form även känt som Maastrichtfördraget, trädde i kraft 1993. Det var genom Maastrichtfördraget som medlemsländerna bildade den Europeiska unionen. EU-fördraget i dess nuvarande form började gälla den 1 december 2009 när Lissabonfördraget trädde i kraft.

EUF-fördraget, kompletterar EU-fördraget med mer detaljerade och funktionella bestämmelser. EUF-fördraget ersatte det tidigare EG-fördraget när Lissabonfördraget började gälla. Det ursprungliga fördraget, även känt som Romfördraget, trädde i kraft 1958.

EU har ytterligare ett grundfördrag som ännu gäller, Euratomfördraget. När Euratom-fördraget trädde i kraft 1958 inrättades ett samarbete på kärnenergiområdet. Genom Lissabonfördraget har de flesta av Euratom-fördragets egna institutionella bestämmelser bytts ut mot generella hänvisningar till motsvarande bestämmelser i EU-fördraget och EUF-fördraget.

Till grundfördragen räknas även Fördraget om kol- och stålgemenskapen (EKSG-fördraget) som trädde i kraft 1952. Fördraget upprättades för en period av femtio år och upphörde därmed att gälla 2002. De övriga grundfördragen gäller på obegränsad tid.

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

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

Direktiv Direktiv riktar sig till medlemsländerna och är bindande vad gäller de mål som ska uppnås inom en viss tidsfrist. Direktiv ska införlivas med nationell lagstiftning men medlemsländerna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Sjätte direktivet, som ersatts av mervärdesskattedirektivet, är ett exempel på ett sådant direktiv som har krävt betydande anpassningar av den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

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

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

3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt

Neutralitetsprincipen En av de grundprinciper som mervärdesskattesystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och

distributionskedjan är, se EU-domstolens dom i mål 89/81, Hong Kong Trade, punkt 6. Denna grundprincip belyser den skattskyldiges roll och skyldigheter i den mekanism som har införts för uppbörd av mervärdesskatt. De skattskyldiga belastas inte av mervärdesskatt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet påföra skatt och inbetala denna för Skatteverkets räkning. För att säkerställa att mekanismen är neutral beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatt föreskriver mervärdesskatte-direktivet ett avdragssystem för att de skattskyldiga inte ska belastas oskäligt av mervärdesskatt. Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-255/02, Halifax, punkt 78. Mervärdesskatte-systemet syftar därmed att belasta den slutlige konsumenten. I avsnitt 3.5 åskådliggörs denna mekanism schematiskt.

Reciprocitet

För att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skattskyldige ska reciprocitet föreligga mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär dels att den utgående skatten för en säljare ska korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar. Se EU-domstolens domar i målen C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 38 och C-400/98 Breitsohl punkt 36.

**Allmänna rätts-
grundsatser**

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

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

**Proportionalitets-
principen**

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

**Principen om
rättssäkerhet och
förutsebarhet**

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet, vilken medför t.ex. att skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter myndighetens beslut om

	<p>skattestatus. Se EU-domstolens domar i målen C-110/94 Inzo punkt 21 och C-409/04 Teleos punkterna 48 och 50.</p>
Likabehandlingsprincipen	<p>Likabehandlingsprincipen enligt vilken jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling. Se EU-domstolens dom i mål 215/85, Balm, punkt 23.</p>
Skatteneutralitetsprincipen	<p>Skatteneutralitetsprincipen, vilken ger uttryck för konkurrens-hänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Nämda princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, se EU-domstolens dom i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, punkt 22 och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika, se EU-domstolens dom i mål C-216/97, Gregg, punkt 20. Skatteneutralitetsprincipen medför vidare att åtskillnad inte får göras i beskattning mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd härför i direktivet. Se EU-domstolens domar i målen C-155/94, Wellcome Trust, C-283/95 Fischer punkt 22 f, C-349/96 Card Protection Plan punkt 15 och C-455/98 Kaupo Salumets.</p>
Principen om förfarandemissbruk	<p>Principen om förfarandemissbruk är en sådan princip som omfattas av de allmänna rättsgrundsatserna inom unionsrätten. Enligt Skatteverkets bedömning ska denna princip beaktas vid tillämpning av ML.</p> <p>EU-domstolen har klarlagt att principen om förfarandemissbruk kan tillämpas när det är fråga om avdrag för eller återbetalning av ingående skatt (C-255/02, Halifax). Skatteverket anser att principen även kan tillämpas när någon undvikit att redovisa utgående skatt, eftersom EU-domstolen i sin bedömning utgår från transaktioner generellt.</p> <p>Följande två förutsättningar ska vara uppfyllda för att principen om förfarandemissbruk ska kunna tillämpas.</p> <ol style="list-style-type: none">1. Transaktionen får, såvida gällande bestämmelser tillämpas strikt enligt sin lydelse, till följd att en skattefördel uppstår som strider mot syftet med bestämmelserna.2. Det ska framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en skattefördel.

För det fall att förfarandemissbruk föreligger kan de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras (Skatteverket 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111).

3.2.5 Unionsrättsliga begrepp

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

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

Det är uppenbart att mervärdesskattedirektivets syfte skulle motverkas om betydelsen av t.ex. ”beskattningsbar transaktion” skiftade från ett medlemsland till ett annat, se EU-domstolens dom i mål C-291/92, Armbrrecht. Detta är ett av skälen till att ha gemensamma europeiska definitioner för vissa begrepp. De unionsrättsliga begreppen har även betydelse för undvikande av icke- respektive dubbelbeskattning, se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike, punkt 14.

Ett av mervärdesskattedirektivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Det ligger därför i unionens intresse att undantagen från skatteplikt tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Undantagen i artiklarna 131–137 i mervärdesskattedirektivet begränsar skattebasen och därmed även underlaget för beräkning av medlemsländernas bidrag till unionens budget. Undantagen ska enligt EU-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 avvikelserna, se EU-domstolens dom i mål 203/87, kommissionen mot Italien.

3.2.6 EU-rättens förhållande till nationell rätt

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

Direktiv

På mervärdesskattens område består EU-lagstiftningen främst av ett antal direktiv. I samband med ett lands anslutning till EU binder direktiven medlemslandet 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 medlemslandet, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemslandet och en enskild. EU-domstolen har givit vissa unionsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

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

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

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

En unionsrättslig 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 här efter utvecklats principen om unionsrättens företräde i flera domar. I enlighet med en till EUF-fördraget fogad gemensam förklaring (17) om företräde erinras om att unionsrätten, i enlighet med EU-domstolens fasta rättspraxis, har företräde framför nationell rätt.

EU-konform tolkning

EU-domstolen har slagit fast att nationella bestämmelser som omfattas av ett EU-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. Skyldigheten att tillämpa EU-konform tolkning gäller oberoende av om de relevanta bestämmelserna i unionsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Den innebär dock inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Se EU-domstolens mål 14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer.

EU-domar

EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och dess innebörd. Domstolens domar har därför stor betydelse vid tolkning av en direktivregel. EU-domstolen kan också sägas svara för en utfyllnad av den skrivna EU-rätten. Trots att EU-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 Högsta förvaltningsdomstolen, begär förhandsavgöranden får EU-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten. EU-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EU-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste det beaktas att EU-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 EU-domstolen, avges normalt yttrande av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, kan utgöra en viktig komponent när en EU-dom ska analyseras.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EU-domstolen betydelsen av en bestämmelse i första hand med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de officiella språken. Enligt EU-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en unionsrättslig 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 unionsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkterna 41–43. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av det fördrag på vilket det baserats. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Skadestånd

Ett medlemsland kan enligt EU-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelse av unionsrätten som medlemslandet kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EU-domstolens dom i målet C-150/99, Lindöpark.

I det fall EU-domstolen funnit att lagstiftning som tillämpats av Skatteverket och svenska domstolar strider mot EU-rätten kan skadeståndsanspråk komma att framställas. Skatteverket anser att skadeståndslagen (1972:2007) inte innebär något hinder för en talan om skadestånd (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111).

Skadestånd eller skattskyldighet

Det kan förekomma att ett företag begär återbetalning av ingående skatt utan avräkning mot en utgående skatt som företaget varit skyldigt att redovisa. EU-domstolens dom i mål C-150/99, Lindöpark, åberopas i regel i dessa fall. Skatteverket anser att företaget i dessa fall kan ansöka om antingen skattskyldighet eller skadestånd. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående skatt och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företagen kan således inte enbart få en avdragsrätt. I de fall företagen i stället väljer att begära skadestånd ska vid beräkning av skadeståndsbeloppet hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, dvs. både den utgående skatten och avdragsrätt för ingående skatt (RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100).

Kammarrätten har funnit att avdragsrätten för ingående skatt hänger samman med att den verksamhet vari avdragsrätten uppkommit anses vara skattepliktig. Kammarrätten konstaterade att det följer av såväl direktivet som ML (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3 § ML) att den ingående skatten inte kan existera på egen hand. Den ingående skatten ska därför avräknas från den utgående skatten. Domen har överklagats, men Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövningstillstånd (KRNJ 2005-11-22, mål nr 1914-1915-04). Frågan har även bedömts av två andra kammarrätter med motsvarande utfall (KRNS 2005-04-12, mål nr 4790-04, 4792-04 (överklagad, men Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövningstillstånd) och KRNG 2004-09-09, mål nr 4062-03).

3.2.7 Den inre marknaden

Den inre marknaden infördes den 1 januari 1993 och är idag central inom EU-samarbetet. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster. En fri handel över gränserna förutsätter att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort. Det förutsätter även att medlemsländerna har ett mervärdesskattesystem som i stora delar är enhetligt.

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

3.2.8 EU:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt

Destinationsprincipen	Destinationsprincipen innebär att mervärdesskatten tillfaller destinationslandet, alltså normalt det land där en vara eller en tjänst konsumeras. Principen tillämpas bl.a. vid import från ett tredjeland genom att s.k. importmoms erläggs till Tullverket. Destinationsprincipen tillämpas även vid varuhandel mellan näringsidkare inom unionen samt i stor utsträckning vid tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare.
Ursprungsprincipen	Den fria rörligheten för varor och tjänster medför att EU framstår som ett enda land när det gäller gränsöverskridande handel. Beskattningen borde därför kunna ske med tillämpning av den s.k. ursprungsprincipen som innebär att beskattning sker i det land där en vara eller en tjänst är tillhandahållen eller varifrån varorna sänds eller transporteras. Ursprungsprincipen har dock genomförts endast i begränsad omfattning.
Varor	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 EU-länder, upprätthålls destinationsprincipen genom att mervärdesskatten vid gränsöverskridande varuhandel påförs inom ramen för det ordinarie mervärdesskattesystemet. Det sker som regel på så sätt att en skattskyldig köpare, i stället för att betala mervärdesskatt till Tullverket, får redovisa mervärdesskatt på förvärv av varor från annat EU-land. Avdrag får sedan göras för denna mervärdesskatt på samma sätt som tidigare skedde i fråga om importmomsen. När det gäller varuförsäljning till privatpersoner och andra ej skattskyldiga personer är ursprungsprincipen, med vissa undantag, genomförd. Det medför att privatpersoner inom EU i regel får betala den lokalt gällande mervärdesskatten vid inköp av varor i andra EU-länder.
Tjänster	När tjänster tillhandahålls mellan näringsidkare upprätthålls destinationsprincipen genom att beskattning sker i det land där

köparen är etablerad. Köparen redovisar mervärdesskatten för de förvärvade tjänsterna genom s.k. omvänd skattskyldighet. Destinationsprincipen tillämpas i dessa fall oavsett om säljare och köpare är etablerade inom EU eller i tredjeland. För tjänster som tillhandahålls privatpersoner är huvudregeln att ursprungsprincipen ska tillämpas, dvs. mervärdesskatten ska betalas i det land i vilket säljaren är etablerad.

3.2.9 Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift

EU-budgetens inkomster utgör till största delen av de s.k. egna medlen. EU:s egna medel består av tre olika inkomsttyper: traditionella egna medel (tullar och liknande avgifter samt särskilda sockeravgifter), avgifter från medlemsländerna som baseras på ländernas inkomster från mervärdesskatt samt avgifter som baseras på medlemsländernas bruttonationalinkomst.

Den mervärdeskattebaserade EU-avgiften beräknas på medlemslandets mervärdesskattebas. Mervärdesskattebasen är det samlade värdet av ett medlemslands konsumtion av varor och tjänster. Bestämmelser om beräkning, redovisning, betalning m.m. av avgiften till EU finns i rådets förordning (EG, Euratom) nr 1150/2000 om genomförande av rådets beslut 2007/436/EG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel, rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdeskatt samt rådets förordning (EG, Euratom) nr 1287/2003 om harmonisering av bruttonationalinkomsten till marknadspriser.

Av 1 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket framgår att verket ansvarar för bl.a. frågor som rör den mervärdesskattebaserade avgiften till EU-budgeten. Genom förordningen (2004:1333) om administration av den svenska avgiften till Europeiska unionens budget, m.m., regleras vilka myndigheter som ansvarar för den svenska avgiften till EU:s budget. Av 6 § denna förordning framgår att Skatteverket administrerar den mervärdesskattebaserade delen av den svenska avgiften till EU. Statistiska Centralbyrån administrerar dock, med bistånd från Skatteverket, beräkningen av den viktade genomsnittssatsen för mervärdeskatten. Vidare sammanställer Ekonomistyrningsverket statens inkomster av mervärdesskatt.

- EU-avgift** För perioden 2007–2013 har den enhetliga procentsatsen för mervärdesskattemedlen fastställs och uppgår till 0,3 % av medlemsländernas mervärdesskattebas. Sverige har tillsammans med ett par andra nettobidragsgivare rabatt på denna avgift varför den svenska uttagsprocenten uppgår till 0,10 % för nämnda period.
- Beräkning av enhetlig mervärdesskattebas** Beräkningen av den enhetliga mervärdesskattebasen, som utgår från den rådsförordning som angetts i föregående stycke, innebär i korthet följande.
1. Beräkningen utgår från de intäkter av mervärdesskatt som redovisas i statsbudgeten, dvs. inkomsttitel 1411 (eventuellt kompletterat med underkonton i redovisningssystemet). Då ML på vissa punkter avviker från det mervärdesskattedirektivet behöver intäkterna dock korrigeras, t.ex. ska statens ingående skatt uppskattas och dras bort.
 2. När det finns mer än en skattesats ska en viktad genomsnittlig skattesats beräknas. Denna genomsnittliga skattesats beräknas utifrån nationalräkenskapernas input-output tabeller.
 3. Den intermediära basen beräknas sedan genom att de totala nettointäkterna av mervärdesskatt (punkt 1) divideras med den genomsnittliga skattesatsen (punkt 2).
 4. Därefter identifieras skillnader mellan Sveriges mervärdesskatteregler och reglerna i mervärdesskattedirektivet. Den slutliga mervärdesskattebasen erhålls genom att den intermediära basen justeras med ”positiva och negativa komensationer” som svarar mot dessa skillnader.
- Bemyndigande** Varje år ska en ny mervärdesskattebas beräknas (år 2011 beräknas 2010 års mervärdesskattebas) och en rapport ska skrivas och skickas till kommissionen senast den 31 juli. Bemyndigande för valda beräkningsmetoder måste sökas senast april månad året innan beräkningen ska utföras. Ändringar i ML måste meddelas kommissionen senast i april månad. Vartannat år gör kommissionen ett revisionsbesök och går igenom underlagen för de gjorda beräkningarna.

3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad

- Skattskyldighet** Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs

i en yrkesmässig verksamhet. Mervärdesskatt ska även betalas vid skattepliktiga unionsinterna förvärv, dvs. vid förvärv av varor från ett EU-land som beskattas hos förvärvaren. Vidare ska mervärdesskatt även betalas vid import (1 kap. 1 § ML).

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

Mervärde

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

Exempel

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

Vinstmarginalbeskattning (VMB)

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

Inbetalning och återbetalning

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

Skattepliktig omsättning

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i 3 kap. ML. Unionsinternt förvärv är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det (3 kap. 1 § första stycket ML).

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

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

3.4 Registrering m.m.

3.4.1 Inledning

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

3.4.2 Registrering

Anmälan 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 § SBL). Motsvarighet till denna bestämmelse finns i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet.

I 3 kap. 1 § SBL regleras närmare vilka som ska vara registrerade till mervärdesskatt. I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om registrering och registreringsnummer i artiklarna 214–216.

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

3.4.3 Deklaration

- Skattedeklaration** Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration (10 kap. 9 § SBL). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet.
- Självdeklaration** Om beskattningsunderlagen exklusive unionsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst en miljon kr ska mervärdesskatten i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte Skatteverket har beslutat annat (10 kap. 31 § SBL).
- Den som inte är skyldig att lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för gruppchef för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Även den som efter beslut av Skatteverket i egenskap av representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisningen av mervärdesskatt för bolaget eller partrederiet, ska fullgöra detta i en skattedeklaration.
- Särskild skattedeklaration** Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt ska vid felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisa denna skatt i en särskild skattedeklaration (10 kap. 32 § första stycket SBL).
- När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, är det tillräckligt att mervärdesskatten redovisas i en särskild skattedeklaration vid varje förvärv (10 kap. 32 § andra stycket SBL).
- Särskilda skäl eller egen begäran** Skatteverket ska besluta att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl (10 kap. 11 § SBL). Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning. Skatteverket har i en skrivelse angivit i vilka ytterligare fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746676-07/111).
- Redovisningsperiod** För den som redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration kan redovisningsperioden omfatta en kalendermånad, tre kalendermånader eller helt beskattningsår. Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad för den som har ett beskattnings-

underlag, exklusive unionsinterna förvärv och import, som beräknas överstiga 40 miljoner kr (10 kap. 14 § SBL). Om beskattningsunderlaget beräknat på motsvarande sätt, uppgår till högst 40 miljoner kr omfattar redovisningsperioden tre kalendermånader (10 kap. 14 a § SBL). För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration, liksom för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), får Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Förutsättningen för detta är att beskattningsunderlagen exklusive unionsinterna förvärv och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr (10 kap. 15 § SBL).

Skatteverket ska även besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre kalendermånader om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl (10 kap. 14 b § SBL). Skatteverket har i en skrivelse angivit i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration varje månad (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746687-07/111). Se även Skatteverkets information avseende beslut om ändrad redovisningsperiod som gäller omedelbart (Skatteverket 2009-12-09, dnr 131 908790-09/111), samt SKV A 2008:17 och SKV M 2008:14.

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

I mervärdesskattedirektivet regleras bestämmelserna om redovisningsperiod i artikel 252.2.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är i vissa fall även skyldig att lämna en periodisk sammanställning. I denna ska lämnas uppgifter om omsättning och överföringar av varor som transporterats mellan EU-länder. Det ska även lämnas uppgift om omsättning av tjänster mellan EU-länder för vilka förvärvaren är skattskyldig (10 kap. 33 § SBL). Se vidare Skatteverkets föreskrift SKVFS 2009:38 och SKVFS 2010:23. Bestämmelsen i 10 kap. 33 § SBL motsvaras av artikel 262 i mervärdesskattedirektivet.

Den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalendermånad för uppgifter om varor. När det gäller uppgifter om tjänster ska sammanställningen göras för varje kalenderkvartal. Om uppgifter ska lämnas avseende både varor och

tjänster ska sammanställningen göras varje månad (10 kap. 35 § SBL).

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras varje kalenderkvartal i stället för varje månad om den som är skyldig att lämna en sammanställning begär det. Det gäller under förutsättning att det sammanlagda värdet av sådan omsättning och överföring av varor som ska rapporteras i sammanställningen inte överstiger 1 000 000 kr exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen (10 kap. 35 a § SBL).

Skatteverket ska även besluta att den periodiska sammanställningen ska göras varje kalendermånad i stället för varje kvartal om den som är skyldig att lämna en sammanställning begär det eller om det finns särskilda skäl (10 kap. 35 b § SBL). Skatteverket har i en skrivelse angivit i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för månadsrapportering i den periodiska sammanställningen (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 883693-09/111).

Bestämmelserna i 10 kap. 35–35 b § SBL motsvaras av artikel 263 i mervärdesskattedirektivet.

3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster

En näringsidkare från ett land utanför EU kan använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt om han säljer sådana elektroniska tjänster som anges i 5 kap. 18 § 12 ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EU-land (10 a kap. SBL). Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt för all försäljning av nämnda tjänster till EU. Skatteverket fattar ett identifieringsbeslut och tilldelar näringsidkaren ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789). Numret är utformat så att det inte ska förväxlas med ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

Bestämmelserna i 10 a kap. SBL motsvarar den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 357–369 i mervärdesskattedirektivet.

3.4.5 Elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt

Ett elektroniskt ansökningsförfarande har införts fr.o.m. 2010 för företagare som är etablerade inom EU och som önskar få återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i annat medlemsland än det land där företagaren är etablerad.

Svenska företagare

En näringsidkare som är etablerad i Sverige kan ansöka om återbetalning av mervärdesskatt hos den behöriga myndigheten i ett annat EU-land. Ansökan lämnas genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål av Skatteverket.

Företagare från annat EU-land

En utländsk företagare, som är etablerad i ett annat medlemsland, kan ansöka om återbetalning av mervärdesskatt hos Skatteverket. Ansökan lämnas genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål av det EU-land där företagaren är etablerad.

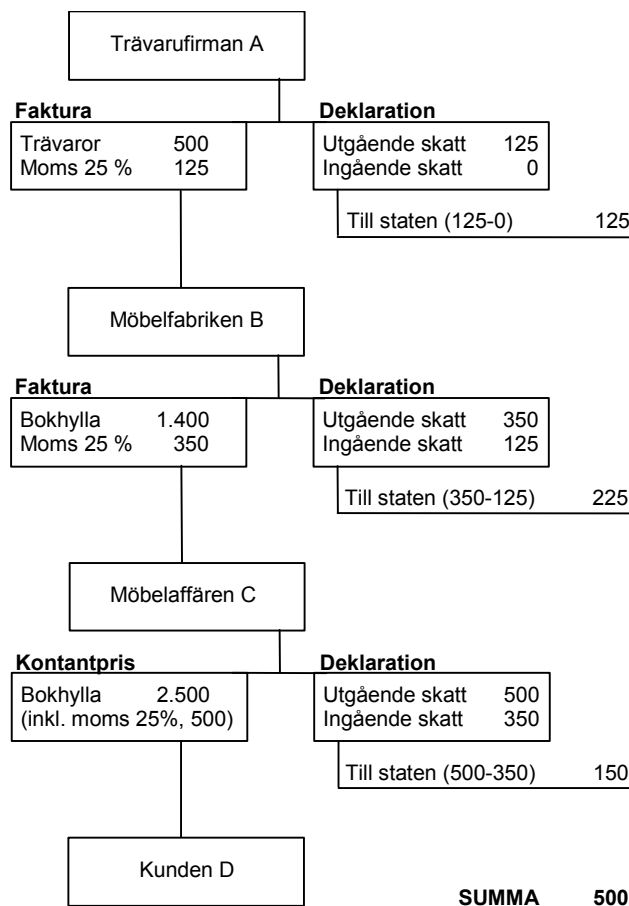
Företagare från tredjeland

Företagare från land utanför EU omfattas inte av det elektroniska ansökningsförfarandet. Det sedan tidigare gällande pappersbaserade förfarandet gäller alltså.

För närmare beskrivning av det elektroniska förfarandet, se avsnitt 15.

3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad

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



Detta innebär

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

4 Skattskyldighet

4.1 Inledning

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

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

I mervärdesskattedirektivet (artikel 2.1) anges räckvidden för mervärdesskatteområdet, dvs. under vilka förutsättningar mervärdesskatt kan komma att tas ut. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt ML har sin motsvarighet i artiklarna 62–71. I mervärdesskattedirektivet används dock inte samma uttryck för att bestämma tidpunkten för ”skattskyldighetens inträde” som i ML. Begreppet ”skattskyldighetens inträde” i ML motsvaras närmast av begreppet ”beskattningsgrundande händelse” i mervärdesskattedirektivet. Vem som är skyldig att betala mervärdesskatten till staten regleras i artiklarna 192a–205.

4.2 Beskattnings omfattning

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

1. Vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Samtliga förutsättningar i punkten måste vara uppfyllda för att skattskyldighet ska föreligga.
2. Vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet.

VAD
1 kap. 1 § ML

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

Omsättningsbegreppet beskrivs i avsnitt 6. Vad som är skattepliktig omsättning av varor och tjänster framgår av avsnitt 5. Vad som förstås med yrkesmässig verksamhet redovisas i avsnitt 7. I vilka fall en omsättning anses ha skett inom landet, vad som är ett unionsinternt förvärv, beskattningen vid handel inom EU och vid import av varor behandlas i avsnitten 9, 10 och 44.

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

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

Felaktig debitering

Till staten ska också betalas ett sådant belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt även om beloppet inte utgör mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje stycket ML). Bestämmelsen har sin bakgrund i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 4.7.

4.3 Skattskyldig

**VEM
1 kap. 2 § ML**

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Motsvarande bestämmelser finns i artiklarna 192a–204 i mervärdesskattedirektivet. Skattskyldig kan både fysiska eller juridiska personer, svenska eller utländska företagare vara.

Säljare eller köpare

Som huvudregel gäller att säljaren är skattskyldig för sin omsättning (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det dock köparen som blir skattskyldig för omsättningen s.k. omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet tillämpas i många fall när en utländsk företagare omsätter varor eller tjänster i Sverige (inom landet) till köpare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt och betala skatten. Omvänd skattskyldighet tillämpas också vid vissa omsättningar mellan skattskyldiga näringsidkare inom landet. Detta gäller vid vissa omsättningar av guld (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML), vid byggföretags köp av byggtjänster (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML) och även från och med den 1 januari 2011 vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första stycket 4 d ML).

**Utländsk
företagare vid
bedömning av
skattskyldighet**

Från och med den 1 januari 2010 har definitionen av utländsk företagare vid avgörandet av vem som är skattskyldig fått en vidare definition än den som framgår av 1 kap. 15 § ML. Detta innebär att omvänd skattskyldighet kan vara tillämpligt även om den utländske säljaren har ett fast etableringsställe i Sverige, se vidare avsnitt 4.6.

4.4 Omvänd skattskyldighet

4.4.1 Tjänster

**Tjänster enligt
5 kap. 5 § ML**

Från och med den 1 januari 2010 har bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML ändrats i samband med införandet av nya omsättningslandsregler för tjänster (prop. 2009/10:15 s. 210).

Vid utländsk företagares omsättning inom landet till näringsidkare eller juridiska personer som inte är näringsidkare men som är registrerade till mervärdesskatt här, av tjänster som omfattas av 5 kap. 5 § ML, är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 2 ML).

Reglerna i 5 kap. 5 § ML utgör huvudregel vid bestämning av beskattningsland för tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare. Fler tjänster än tidigare kommer att bli föremål för omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. För ytterligare information om bestämmelserna om beskattningsland, se avsnitt 10.

Om en utländsk företagare omsätter en tjänst inom landet som omfattas av 5 kap. 5 § ML och förvärvaren är en näringsidkare, eller en juridisk person som inte är näringsidkare men som är registrerad till mervärdesskatt här i landet, är det förvärvaren av tjänsten som ska redovisa mervärdesskatten. Den omvända skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML är obligatorisk och gäller oavsett belopp och även om förvärvaren har full avdragsrätt för mervärdesskatten. Det gäller också om vederbörande förutom verksamhet som medför skattskyldighet även har en verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och förvärvet görs för denna verksamhet. Förvärvaren erhåller en faktura utan mervärdesskatt och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna mervärdesskatt på fakturabeloppet.

Byggtjänster

Det är förvärvaren som är obligatoriskt skattskyldig vid omsättning inom landet av nedan angivna tjänster (bygg-tjänster) till näringsidkare som, inte endast tillfälligt, tillhand-

håller sådana tjänster. Detsamma gäller i det fall omsättningen sker till en annan näringsidkare som i sin tur säljer vidare tjänsten till en sådan näringsidkare som tillhandhåller bygg-tjänster mer än tillfälligt (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

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

För ytterligare information om bestämmelserna på bygg-området, se avsnitt 20.

Tjänster med anknytning till fastighet

Från och med den 1 januari 2010 har bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML ändrats när det gäller möjligheterna till frivillig omvänd skattskyldighet för tjänster. Vid en utländsk företagares omsättning inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, av en tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 § ML utom sådana som omfattas av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML eller 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML, är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig i Sverige för sin egen omsättning, se avsnitt 4.5.

Utsläppsrätter

Från och med den 1 januari 2011 föreligger obligatorisk omvänd skattskyldighet vid nationell handel med utsläppsrätter för växthusgaser (prop. 2010/11:16 s. 14 f.).

Vid omsättning inom landet av utsläppsrätter för växthusgaser är det förvärvaren som är skattskyldig om omsättningen sker mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Detta gäller under förutsättning att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML inte föreligger. De utsläppsrätter som avses är sådana som omfattas av definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom unionen vilka kan överlätas enligt artikel 12 i det direktivet eller omsättning av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet (1 kap. 2 § första stycket 4 d ML, jfr artikel 199a i mervärdesskattedirektivet).

Omvänd skattskyldighet inte tillåten

Omvänd skattskyldighet är inte tillåten för all omsättning som en utländsk företagare har i Sverige. Omvänd skattskyldighet får inte tillämpas vid omsättning av persontransporter (5 kap. 9 § ML), tillträde till kulturella evenemang m.m. (5 kap. 11 a § ML), restaurang- och serveringstjänster (5 kap. 13 § ML) och korttidsuthyrning av transportmedel (5 kap. 15 § ML). Det är inte heller tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid frivillig skattskyldighet (3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML) för uthyrning av verksamhetslokaler. Detta innebär att utländska företagare som omsätter någon av dessa tjänster inom landet måste registreras här för omsättningen, även om det är en näringsidkare som är köpare.

4.4.2 Varor

El, gas, värme eller kyla

Från och med den 1 januari 2011 omfattas även omsättning av värme eller kyla av omvänd skattskyldighet.

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

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett om säljaren är en skattskyldig återförsäljare eller en slutkonsument som säljer överskott av sådan energi. Bestämmelsen innebär att säljaren inte behöver undersöka om köparen är en skattskyldig återförsäljare eller en konsument. Det räcker för säljarens bedömning av beskattningskonsekvenserna att köparen är registrerad till mervärdesskatt. Vad gäller omsättningsland, se vidare avsnitt 9.2.5.

Trepartshandel

Vid s.k. trepartshandel inom EU är det den till vilken vidareomsättningen görs som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Guld

Förvärvaren är skattskyldig vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML). För ytterligare information om omsättning av guld samt säljarens möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning av investeringsguld, se avsnitten 4.5 och 34.

Unionsinterna förvärv	Vid skattepliktigt unionsinternt förvärv är det den som förvärvar varan som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 5 ML). För ytterligare information, se avsnitt 9.4.
Import	<p>Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda som är skattskyldig för mervärdesskatten på importen enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 a–c ML.</p> <ul style="list-style-type: none">– I punkt 6 a regleras de importfall där en tullskuld uppkommer i Sverige; skattskyldig är den som är skyldig att betala tull.– I punkt 6 b regleras de importfall där en tullskuld inte uppkommer. Det inträffar när en vara inte är belagd med tull eller importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa när det i skattehänseende är fråga om import men inte i tullhänseende, t.ex. då varan förs in till Sverige från ett område som är inom EU: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 EU-land på grund av att ett mellanstatligt enhetstillstånd används. Ett mellanstatligt enhetstillstånd innebär att de stater inom EU som så önskar kan erbjuda aktörer möjlighet att ha sina kontakter med tullmyndigheten i ett EU-land även avseende varor som fysiskt befinner sig i ett annat EU-land (se vidare prop. 2003/04:41 s. 45 ff.). Skattskyldig är i sådant fall innehavaren av tillståndet. <p>För mer information om import, se vidare avsnitt 44.</p>
Uttag ur lager	Det finns en särskild bestämmelse om vem som i vissa fall är skattskyldig vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m. (9 c kap. 5 § ML), se vidare avsnitt 37.5.
Omvänd skattskyldighet för övriga situationer	Denna bestämmelse gäller i andra fall av omsättning i Sverige av varor än de som nämns ovan. Vid en utländsk företagares omsättningar inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig för sin egen omsättning, se avsnitt 4.5.

4.5 Frivillig skattskyldighet

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

Uthyrning av verksamhetslokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med mervärdesskatt och uthyraren får avdragsrätt för ingående skatt, se vidare avsnitt 21.

Konstnärer

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

Exempel

En konstnär med en årsomsättning om 200 000 kr ansöker hos Skatteverket 2008-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 2007-11-01. Om Skatteverket beslutar om skattskyldighet 2008-12-20 gäller den frivilliga skattskyldigheten under tiden 2007-11-01–2010-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående skatt redovisas.

Investeringsguld

Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av investeringsguld. Undantaget avser även omsättning av investeringsguld som är representerat av värdepapper, under förutsättning att omsättningen medför äganderätt till eller fordran på guldmetall. Även förmedling för någon annans räkning i dennes namn av

sådan undantagen omsättning är undantagen från skatteplikt (3 kap. 10 a § ML).

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 § första stycket 1 ML och görs till en annan näringsidkare (3 kap. 10 b § ML).

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 (3 kap. 10 c § ML).

En definition av investeringsguld finns i 1 kap. 18 § ML. En utförligare redogörelse för undantaget för investeringsguld, den frivilliga skattskyldigheten och den omvända skattskyldigheten vid förvärv av guldmateriäl m.m. finns i avsnitt 34.

Utländsk företagare

Vid en utländsk företagares omsättning inom landet av varor eller av tjänster med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 § ML, till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, är det förvärvaren som blir skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML).

En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning i de fall som omfattas av 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML (1 kap. 2 d § ML). Om den utländska företagaren efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all sådan omsättning som den utländske företagaren har inom landet. Se även avsnitt 4.4.

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

4.6 Utländsk företagare vid bedömning av skattskyldigheten

Utländsk företagare

Från och med den 1 januari 2010 har begreppet utländsk företagare vid avgörandet av vem som är skattskyldig för en viss omsättning fått en vidare definition än vad som framgår av 1 kap. 15 § ML.

Vid omsättningen av en vara eller en tjänst inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (1 kap. 2 § tredje stycket ML samt 1 kap. 2 d § andra stycket ML).

Med utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML avses 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. Vid bestämmandet av vem som är skattskyldig för en viss omsättning ska dock även den som har ett fast etableringsställe här i landet likställas med en utländsk företagare om omsättningen görs utan medverkan av det svenska fasta etableringsstället. Detta gäller både när det ska avgöras vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML och vid den frivilliga skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 d § ML.

Mervärdes-skattedirektivet

Bestämmelserna motsvaras av artikel 192a i mervärdes-skattedirektivet.

Utan medverkan

Med begreppet utan medverkan förstås att det svenska fasta etableringsstället inte på något vis, med sina tekniska eller personella resurser, medverkar i fullgörandet av den omsättning som etableringen utanför Sverige gör till den svenska näringsidkaren. Detta gäller medverkan före, under eller efter (om avtalet innehåller förpliktelser om eventuella framtida prestationer) fullgörandet. Omfattningen av medverkan är utan betydelse vid bedömningen. Vid bedömningen av åtgärder som företagits före eller efter det omedelbara fullgörandet av omsättningen ska en bedömning göras om dessa utgör separata omsättningar. Om t.ex. avtalet innehåller ett garantiåtagande innebär det medverkan i omsättningen om garantin vid ett eventuellt framtida utnyttjande fullgörs av det svenska fasta etableringsstället. Det är däremot inte att betrakta som medverkan om det svenska fasta etableringsstället använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdande av fakturor eller hantering av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).

Säte i Sverige

Bestämmelserna är endast tillämpliga när det är fråga om ett företag med säte i ett annat land som har ett fast etableringsställe här i landet. Bestämmelserna är således inte tillämpliga när en näringsidkare med säte i Sverige tillhandahåller en tjänst från sitt fasta etableringsställe i ett annat land. I en sådan situation är inte säljaren att jämföras med en utländsk företagare. Omvänd skattskyldighet där kravet finns att säljaren ska vara en utländsk företagare kan då inte tillämpas. Det svenska sätet kommer att vara skattskyldigt oavsett om sätet har medverkat eller inte vid tillhandahållandet av tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 90).

4.7 Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt

Felaktigt debiterad skatt

Den som anger ett debiterat belopp felaktigt som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML, på en faktura eller liknande handling, är betalningsskyldig för beloppet (1 kap. 2 e § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

Den felaktiga debiteringen kan bero på olika saker. Det kan t.ex. röra sig om en person som ställer ut en faktura med mervärdesskatt trots att personen inte är en näringsidkare och därmed inte skattskyldig för mervärdesskatt. Det kan även röra sig om en till mervärdesskatt registrerad näringsidkare som av misstag debiterat mervärdesskatt på en från skatteplikt undantagen omsättning. En felaktig debitering kan göras av såväl mervärdesskatteregistrerade personer som av icke mervärdesskatteregistrerade personer.

Exempel

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

Redovisning

Redovisningen av den felaktiga mervärdesskatten ska ske i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. För ytterligare information om redovisningen, se avsnitt 18.4.12.

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

4.8 Skattskyldighetens inträde

När

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för en viss transaktion är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för transaktionen. De beskattningsregler som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som normalt infaller vid tillhandahållandet, ska därför tillämpas oavsett när fakturering sker eller betalning erhålls. Har t.ex. en vara sålts på kredit och skattesatsen därefter ändras efter leveransen men innan redovisningsskyldigheten inträtt, ska ändå redovisning ske efter den tidigare gällande skattesatsen. Enligt samma grunder ska omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare, innan redovisningsskyldighet har inträtt, genom lagändring har blivit skattepliktig. Samma förhållande gäller för en tjänst som tillhandahålls före en lagändring men faktureras eller betalas därefter. Skattskyldigheten har då inträtt före lagändringen. Vid vissa situationer är dock skattskyldighetens inträde särskilt reglerat, se avsnitten 4.8.3–4.8.9.

Mervärdes- skattedirektivet

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

4.8.1 Varor

Skattskyldighet inträder när en vara levereras eller uttag sker enligt 2 kap. ML (1 kap. 3 § ML), jfr även avsnitt 4.8.3.

Leverans av vara

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

Skatteverket anser att leveransbegreppet i ML ska tolkas utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Begreppet ”leverans” som används i ML har inte någon sådan

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

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

Postförskott och efterkrav

Skattskyldighetens inträde vid avsändande mot postförskott och efterkrav är särskilt reglerat. Skattskyldigheten inträder då vid avsändandet (1 kap. 3 § andra stycket ML).

Skatteverket har även gjort en jämförelse av begreppen postförskott och efterkrav mot mervärdesskattedirektivets begrepp ”leverans av varor”. Skatteverket anser att dessa begrepp är så klara och entydiga att någon EU-konform tolkning inte är möjlig inom ramen för det nationella tolkningsutrymmet. Om en vara sänds till köparen mot postförskott eller efterkrav inträder alltså skattskyldigheten enligt ML vid tidpunkten för avsändandet (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111).

Auktion

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

4.8.2 Tjänster

Skattskyldighet inträder när en tjänst tillhandahålls eller uttag sker enligt 2 kap. ML (1 kap. 3 § 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. Från och med den 1 januari 2010 gäller inte detta längre för vissa gränsöverskridande tillhandahållanden som tillhandahålls kontinuerligt när förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, se vidare avsnitt 4.8.9. Se även vad som anges i avsnitt 18.3.1 avseende förskottsbetalning av hyra.

Mervärdes-skattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 24.1, 63 och 64.1. Enligt artikel 24.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Enligt artikel 63 inträder den beskattningsgrundande händelsen (skattskyldigheten inträder) när tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Om tillhandahållandet av tjänsterna ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar inträder den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 64.1 vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna kan hänföras till.

Poänggrätter

EU-domstolen har bedömt frågan om skattskyldighetens inträde i ett mål som handlade om förvärv av poänggrätter inom ramen för ett optionsprogram som innebar att förvärvaren sedan kunde omvandla sina poänggrätter till olika tjänster såsom logi på hotell och utnyttjande av semesterlägenheter på olika anläggningar. Enligt EU-domstolen förvärvade kunden inte rättigheterna med avsikt att samla poäng utan för att vid en senare tidpunkt utnyttja dessa för någon annan tjänst t.ex. logi. Det är först när poängen omvandlats till en sådan konkret tjänst som det uppstått ett samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det vederlag som kunden utgett i form av tidigare förvärvade poänggrätter. Vid tidpunkten för förvärvet av poänggrätterna fanns inte någon exakt kännedom om vilka anläggningar eller andra tjänster som fanns att tillgå under ett visst år eller om värdet räknat i poäng för en vistelse vid en av dessa anläggningar. Därmed kan de avgörande faktorerna för att mervärdesskatt ska kunna tas ut vid den tidpunkten inte fastställas. Eftersom den egentliga tjänsten inte erhålls förrän

kunden omvandlar sina tidigare förvärvade poänggrätter inträder inte den beskattningsgrundande händelsen och skatten kan inte tas ut förrän vid denna tidpunkt (C-270/09, MacDonald Resorts).

Patent

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

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

**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 för sig, se vidare avsnitt 20.

4.8.3 Förskott och a conto-betalningar

Kontantprincip

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 (1 kap. 3 § första stycket ML). Vid vissa situationer är dock skattskyldigheten särskilt reglerad, se vidare avsnitten 4.8.4–4.8.9.

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

**Mervärdes-
skattedirektivet**

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

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

EU-domstolen ansåg vidare att direktivets bestämmelser om förskott inte var tillämplig på de i målet aktuella förskottsbetalningarna. Betalningen utgjordes av ett schablonbelopp för varor som hade angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning. Denna förteckning kunde när som helst ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren. Vidare hade köparen enligt avtalet rätt att säga upp avtalet när som helst med den följd att köparen återfick hela den icke använda förskottsbetalningen (C-419/02, BUPA Hospitals, punkt 51).

Voucher

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur olika former av voucher ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111).

En voucher är ett slags värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. En enfunktionsvoucher, exempelvis en lunchkupong som endast gäller på viss restaurang eller ett färdbevis, är enligt Skatteverkets bedömning en handling som medför en rättighet till en specifik vara eller tjänst. En flerfunktionsvoucher däremot, exempelvis Rikskuponger, ett presentkort som representerar ett visst värde, kontantkortsabonnemang och ett telefonkort, anger inte exakt vilken vara eller tjänst som erhålls i utbyte mot vouchern.

Skatteverket anser att 1 kap. 3 § första stycket ML, dvs. när skattskyldigheten vid förskottsbetalning inträder, ska tolkas EU-konformt. Tolkningen ska således ske i enlighet med artiklarna 63–65 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har i mål C-419/02, BUPA Hospitals, funnit att direktivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde i samband med förskotts-

betalning utgör ett undantag från huvudregeln och ska därför tolkas restriktivt. Undantaget ska endast tillämpas när det klart framgår vid betalningstillfället exakt vilken vara eller tjänst som ska komma att tillhandahållas i utbyte mot vouchern.

**Utställare
av voucher**

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

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

**Distributör
av voucher**

Ofta är det även andra företag än de faktiska utställarna av voucherna som säljer t.ex. refillkort till kontantkortsabonnemang, telefonkort, presentkort eller andra flerfunktionsvoucher. De företagen får anses agera förmedlare eller distributörer av de olika voucherna åt de företag som är de faktiska utställarna. Det kan t.ex. röra sig om varuhus eller tobakshandlare. Enligt Skatteverkets bedömning utgör den tjänst dessa företag tillhandahåller utställarna inte någon förmedlingstjänst i mervärdesskattehänseende, eftersom de huvudtransaktioner som förmedlingen skulle kunna avse inte är kända. Det distributören erhåller ersättning för är i stället en skattepliktig administrativ tjänst.

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

**Transaktioner
med nya
medlemsstater**

Förskottsbetalningar kan även förekomma i affärstransaktioner med företagare i ett land som vid tidpunkten för förskottsbetalningen inte tillhör EU, men som gör det vid tillhandahållandet. Om förskottet ska beskattas när det erhålls är beroende av vilket slag av transaktion förskottet avser. Skatteverket anser att är det fråga om en tjänst som, när den omsätts (tillhandahålls), är omsatt inom landet ska hela ersättningen beskattas här. Exempel på detta förekommer inom reseområdet. En svensk researrangör som säljer t.ex. charterresor till andra EU-länder ska beskattas för dessa enligt den s.k. marginalmetoden. Resorna anses omsatta inom landet. Motsvarande resor till ett land utanför EU anses omsatta utomlands. En resetjänst till ett land som vid tidpunkten när förskottet erläggs inte tillhör EU men som gör det när resan genomförs ska bedömas utifrån de förhållanden som gäller när resan genomförs. Det innebär att även förskottet avser ett tillhandahållande som utgör omsättning inom landet och ska beskattas på samma sätt som andra resetjänster till land inom EU. Skattskyldigheten inträder när ersättningen erhålls (Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113).

**Förskott vid
ändrade
omsättnings-
landsregler**

När förskottsbetalning förekommer i samband med ändrade omsättningslandsregler för tjänster anser Skatteverket att frågan om omsättningsland ska avgöras utifrån förhållandena vid den tidpunkt då tjänsten tillhandahålls, dvs. utifrån de regler som gäller vid tidpunkten för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten och inte utifrån de regler som gäller vid tidpunkten för förskottsbetalningen. Om ett förskott erhålls för en beställd tjänst som är omsatt utomlands när den tillhandahålls ska någon svensk mervärdesskatt inte redovisas på förskottet. Om förskottet däremot erhålls för en beställd tjänst som är omsatt inom landet när den tillhandahålls ska svensk mervärdesskatt redovisas på förskottet (Skatteverket 2010-10-21, dnr 131 594230-10/111).

Lokalhyror

Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 18.3.1.

4.8.4 Bygg- och anläggningstjänster

**Faktura-
datummetod**

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skattskyldigheten som huvudregel när faktura utfärdas. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats senast vid utgången av den andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller

varorna levererats inträder skattskyldigheten enligt de allmänna reglerna för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § ML (1 kap. 3 a § ML). För information om redovisningsskyldighet, se avsnitt 18.4.3.

**Sjätte månaden
efter leverans**

4.8.5 Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel

När det gäller vissa omsättningar av tillfälligt registrerade personbilar eller motorcyklar inträder skattskyldigheten sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Detta under förutsättning att omsättningen avser en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister och fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land och som avser att föra ut fordonet utanför EU (1 kap. 3 b § ML).

4.8.6 Avverkningsrätt till skog

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

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

För information om redovisningsskyldighetens inträde vid skogsförsäljning, se avsnitt 18.4.6.

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

4.8.7 Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna förvärv

Skattskyldigheten för unionsinterna förvärv inträder vid tidpunkten för förvärvet. Tidpunkten för förvärvet ska anses vara densamma som den då skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § första stycket ML, dvs. det är leveranstidpunkten som bestämmer skattskyldighetens inträde för ett unionsinternt förvärv (1 kap. 4 a § ML).

**Förskott vid
unionsinternt
förvärv**

En förskottsbetalning vid ett unionsinternt förvärv utlöser inte någon skattskyldighet. Om ett förskott betalas från Sverige i samband med ett varuinköp från ett annat EU-land uppkommer

ett unionsinternt förvärv då förvärvet genomförs, dvs. då varan levereras. Det innebär att beskattning av förskott inte ska ske när det erläggs. Det unionsinterna förvärvet ska dock beskattas i Sverige och köparen ska redovisa det i den ordning som normalt gäller för sådana förvärv. Skattskyldigheten omfattar hela varuvärdet, dvs. även eventuella förskott. För ytterligare information om redovisningen av ett unionsinternt förvärv, se avsnitt 18.4.10.

4.8.8 Skattskyldighetens inträde vid import

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid import är kopplad till tullagstiftningens regler. Tidpunkten styrs av när skyldigheten att betala tull inträder eller skulle ha inträtt om skyldigheten att betala tull förelegat (1 kap. 5 § ML). För ytterligare information om redovisningen av påförd mervärdesskatt vid import, se avsnitt 18.4.7.

4.8.9 Gränsöverskridande tjänster utsträckta i tiden

Från och med den 1 januari 2010 inträder skattskyldigheten den 31 december varje år för förvärv av tjänster som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, om tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt över en tidsperiod som överstiger ett år och de inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under tidsperioden. Detta gäller inte om tillhandahållandet av tjänsterna har upphört (1 kap. 5 a § ML).

Exempel på tjänster som kan tillhandahållas kontinuerligt är licenser, produktutveckling, leasing eller hyra, prenumerationer, telefonabonnemang, revisionsarbete, management-tjänster och supporttjänster (prop. 2009/10:15 s. 144).

**Gräns-
överskridande
tillhandahållanden**

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelsen motsvaras av artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet.

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 avsnitten 6 och 9.

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 avsnitt 6.

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 i yrkesmässig verksamhet (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.

- Undantag på fastighetsområdet (3 kap. 2–3 §§ ML), se avsnitt 19.
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4–7 §§ ML), se avsnitt 24.
- Undantag för utbildning (3 kap. 8 § ML), se avsnitt 25.
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel (3 kap. 9 § ML), se avsnitt 33.2.
- Undantag för försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML), se avsnitt 33.3.
- Undantag för investeringsguld (3 kap. 10 a–10 c §§ ML), se avsnitt 34.
- Undantag inom kulturområdet (3 kap. 11 § ML), se avsnitt 28.
- Undantag inom idrottsområdet (3 kap. 11 a § ML), se avsnitt 26.
- Undantag inom massmedieområdet (3 kap. 13–20 §§ ML), se avsnitt 29.
- Undantag för fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML), se avsnitt 23.
- 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 avsnitt 35.
- Undantag för överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML), se avsnitt 36.
- 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.
 - 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, dvs. samtliga parter är registrerade i olika EU-länder (3 kap. 30 b § ML), se avsnitt 9.5.3.
 - som görs av en utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 13–13 b §§ ML skulle ha förelegat 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 avsnitt 32.
 - 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 avsnitt 37.

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

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

5.3.1 Undantag 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.

Mervärdes- skattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Betalningsmedel

Med 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 % 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 avsnitt 32 beträffande vinstmarginalbeskattning.

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 investeringssyfte ansåg Skatterättsnämnden att mynten inte normalt kommer att omsättas som lagligt betalningsmedel i den mening som avses i bestämmelsen (RÅ 2010 not. 111).

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 i en skrivelse 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, redogjort för gränsdragningen mellan begreppen livsmedel och läkemedel. 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, dvs. 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

Sjukhus

restriktivt hindrar inte att den grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls (RÅ 2003 ref. 29).

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.

”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 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 yrkesmässig verksamhet säljer läkemedel har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av läkemedlen (10 kap. 11 § första stycket ML).

Mervärdes-skattedirektivet 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.

Mervärdes-skattedirektivet Undantaget motsvaras av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet.

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 yrkesmässig verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § första stycket ML).

Mervärdes-skattedirektivet 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).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

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 mervärdeskatteplikt (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 mervärdesskattehänseende 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 motiverat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut mervärdesskatt på sådana transaktioner. Enligt Skatteverktes uppfattning karaktäriseras vadslagning, lotteri och hasardspel inte primärt av ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. Utmärkande är i stället att det är ett spel om pengar eller annat värde där avsikten är att de som betalar insatsen har hopp om en chans till utbetalning av en vinst. Det kan också uttryckas som att en spelares förluster tillför en annan spelare vinst (Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111).

Exempel

Undantaget från skatteplikt innebär att exempelvis lottsedlar, tippspel 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 tillhandahållande av spel på s.k. förströelse-spelsautomater inte omfattas av undantaget i 3 kap. 23 § 5 ML. Tolkningen gjordes utifrån motsvarande unionsrättslig reglering och EU-domstolens praxis på området (SRN 2010-02-05).

Skatteverket har i skrivelse räknat upp en del exempel på spel på förströelseautomater, såsom flipperspel, bilspel, skjuts spel, photoplay, 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 % på avgifter som betalas för att spela på sådana spel (Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111).

Marknads- och tivolinöjen

Skatteverket anser att tillhandahållandet av marknads- och tivolinöjen 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 ersättning 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 %. 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 förhållande 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, Linneweber). Detta innebär att undantaget gäller såväl när tjänsterna tillhandahålls av offentliga kasinon som när tjänsterna tillhandahålls av andra aktörer.

**Spel anordnat
i enkelt bolag**

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 vårdades väl. Parterna skulle fördela intäkterna från automaterna så att 50 % av nettointäkterna skulle tillfalla lokal innehavaren (SRN 2010-02-05).

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.

Jack Vegas

Skatteverkets uppfattning när det gäller värdeautomatspelet Jack Vegas framgår av en skrivelse. 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

Förmedling av vadslagning

självständigt i varje enskilt fall (RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901).

EU-domstolen har behandlat mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 i. Ett callcenterföretag 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

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 yrkesmässig verksamhet säljer guld till Sveriges Riksbank har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § första stycket ML).

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 152 i mervärdesskattedirektivet.

Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 34.

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).

Mervärdes-skattedirektivet

Bestämmelsen har utformats efter av 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 nekast 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 (C-8/01, Taksatorringen). Domen kommenteras även i avsnitt 33.3.2.

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 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 (RÅ 2001 ref. 34 [I]). Målet refereras nedan.

Skatterättsnämnden ansåg att A mot ersättning tillhandahöll tjänster åt B och C, dvs. 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 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

Tjänster som tillhandahålls på den öppna marknaden

förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

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.”

Begreppet verksamheten i övrigt

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

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, dvs. sådana boendeformer som avses i 4 § lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (3 kap. 29 § andra stycket ML). Jämför avsnitt 20.6 beträffande 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 avsnitt 29.1.

5.3.5 Undantag för vissa transporttjänster

Azorerna eller Madeira

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

Återbetalningsrätt

Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig 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).

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet.

Posttransport-tjänster

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 försvarsanstängningarna.

	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 <ol style="list-style-type: none">1. omsättningen är avsedd för dessa styrkor, och2. 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).
Mervärdes-skattedirektivet	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 yrkesmässig 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).

6 Omsättning

6.1 Inledning

Omsättningsbegreppet är av central betydelse för all verksamhet som omfattas av mervärdesskattelagens bestämmelser.

Med omsättning förstås att

- vara överläts mot ersättning,
- tjänst utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning,
- vara eller tjänst tas ut (2 kap. 1 § ML).

Rättsligt förhållande

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

Genom lagens utformning innefattas också uttag av varor eller tjänster utan ersättning av begreppet omsättning. Uttag som medför skattskyldighet kommer därför att beskattas. Se vidare avsnitten 6.6–6.6.2.2.

Överföring

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

Mervärdesskattedirektivet

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

ning. Artiklarna 14–19 behandlar leverans av varor och artiklarna 24–29 tillhandahållande av tjänster.

Mot ersättning

EU-domstolen har ansett att den som stadigvarande tillhandahåller tjänster utan ersättning inte kan betraktas som en skattskyldig person. Domstolen menade att sådant tillhandahållande av tjänster inte omfattas av mervärdesskattesystemets tillämpningsområde. Den som tillhandahåller sådana tjänster kan i stället jämföras med en slutkonsument eftersom han befinner sig i slutet av produktions- och distributionskedjan (89/81, Hong Kong Trade).

Subjektivt värde

EU-domstolen har rent generellt konstaterat 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 (C-258/95, Fillibeck, punkt 13).

Det är i detta sammanhang värt att notera att en sådan ersättning kan bli föremål för omvärdering enligt ML:s regler för bestämmande av beskattningsunderlaget. Se vidare avsnitt 11.6.

Vidarefakturering eller kostnadsfördelning

Skatteverket anser att ett inköp till t.ex. ett koncernbolag, men där den slutliga användningen avses ske i annat koncernbolag, normalt bör kunna hanteras som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt tas ut i varje omsättningsled. Särskilt bör observeras regeln i 6 kap. 7 § ML, som behandlar när någon i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten. Vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten ska denna anses omsatt såväl av förmedlaren som av hans huvudman (RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120). Se vidare avsnitt 12.

Oavsett syfte eller resultat

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

6.1.1 Skadestånd

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur skadestånd ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111).

Det finns inga särskilda regler i ML eller i mervärdesskattedirektivet om skadestånd, viten eller andra ersättningar som betalas ut till någon som lidit skada. En bedömning av vad som utgör omsättning och beskattningsunderlag ska göras utifrån de allmänna bestämmelserna i ML och direktivet. Bedömningen måste göras från fall till fall beroende på vad som överenskommits i avtalet mellan de inblandade parterna. Detta innebär att en individuell prövning ska göras hos mottagaren av den ersättning som utgår i samband med att ett avtal inte anses uppfyllt.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det inte någon omsättning vid ersättningar som betalas i syfte att kompensera den som lidit skada och där ersättningen betalas utan att det sker en separat prestation från motparten samt utan att det ursprungliga avtalet ändras. En sådan transaktion faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Detta gäller däremot inte om parterna ingår en överenskommelse som innebär att kompensation ska betalas genom att priset på den ursprungliga transaktionen sätts ned. Se vidare avsnitt 11.8.

Inom vissa branscher t.ex. bygg- och anläggningsbranschen görs ofta ersättningen beroende av färdigställandetidpunkt där ersättningen kan minska vid sen leverans. Skatteverket anser att ersättningen som justeras i enlighet med vad som framgår av ett sådant avtal ska påverka beskattningsunderlaget då en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. Se vidare avsnitt 20.3.2.2.

6.1.2 Försäkringsersättning

En skattskyldig person som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som får ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa mervärdesskatt på försäkringsersättningen. Försäkringsersättningen utgår på grund av försäkringsavtalet och utgör inte ersättning för någon vara eller tjänst som tillhandahålls försäkringsgivaren. Detsamma gäller försäkringsersättning för t.ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador. Det gäller också när försäkringsersättningen utges av den skade-

vällande eller dennes försäkringsgivare. Det förekommer att en försäkringsgivare som ett led i skaderegleringen övertar skadad egendom från försäkringstagaren. Inte heller i ett sådant fall omsätter försäkringstagaren någon vara eller tjänst till försäkringsgivaren. Se även avsnitt 33.3.1.

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

6.2 Omsättning av vara

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

Skatteverket anser att begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av begreppen ”omsättning av varor” i 2 kap. 1 § ML och ”leverans” i 1 kap. 3 § ML är dessutom oberoende i förhållande till svenska civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111).

Se avsnitt 4.8 om skattskyldighetens inträde.

Rätten att förfoga över egendom

EU-domstolen har i målet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkterna 7 och 9, tolkat begreppet ”leverans av varor” enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger motparten befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som

om han var ägare till densamma. Detta gäller även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

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

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

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

Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningssköp i enlighet med konsumentkreditlagen (1992:830) respektive lagen (1978:599) om avbetalningssköp mellan näringsidkare m.fl. där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 14.2 b mervärdesskattedirektivet, där med leverans av vara jämsätts överlämnande av vara enligt avbetalningssköp enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts. Se vidare avsnitt 18.4.4 om redovisningsskyldigheten vid avbetalningssköp.

Sale and lease back-transaktion Kammarrätten har i två domar bedömt omsättningsbegreppet i s.k. sale and leaseback-transaktioner avseende fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade domstolen i den förstnämnda domen till målet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, där EU-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. Kammarrätten anförde att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknyttande 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 kammarrättens mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer (KRNS 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998, och KRNS 2000-10-17, mål nr 6450-6451-1998).

Säkerhetsöverlåtelse

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

Byte

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Om 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 garanti-villkor anses den ursprungliga försäljningen också ha återgått.

Skatteverket anser att mervärdesskattekonsekvenserna vid bytestransaktion mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt genom att omsätta en skattepliktig vara eller tjänst inom landet i en yrkesmässig verksamhet (Skatteverket 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111).

Se vidare i avsnitt 11.10.

Leverans av vara eller tjänst?

Det föreligger en leverans av en vara även om den sätts samman efter en kunds särskilda krav. Leverans av en tjänst föreligger däremot om en leverantör endast sätter samman olika delar som en kund tillhandahållit honom. En transaktion som innebär att en skattskyldig monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits av hans kund ska behandlas som ett tillhandahållande av tjänst (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses om omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens dom i målet C-88/09, *Graphic Procédé*. Detta gäller i det fall framställningen, dvs. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen. Om tillhandahållandet inte enbart består av själva mångfaldigandet av produkten utan det dessutom finns tilläggstjänster kan hela tillhandahållandet anses vara ett tillhandahållande av tjänster. För att så ska vara fallet ska kunden efterfråga både mångfaldigandet och tilläggstjänsterna men det är tilläggstjänsterna som kunden i huvudsak efterfrågar. Tilläggstjänsterna ska således vara huvudsakliga i förhållande till varorna (dvs. tryckningen) för att det ska kunna vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tjänsternas betydelse för köparen, i vilken omfattning köparens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör (Skatteverket 2010 -07-09, dnr 131 355983-10/111).

Angående periodiska publikationer, se avsnitt 29.1.4.

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

Förlust av kontanta medel

Det förekommer att företagare genom stöld eller förskingring förlorar de kontanta medel som uppburits för tillhandahållna varor eller tjänster. Denna förlust påverkar dock inte den mer-

värdesskatt som ska redovisas för omsättningarna. Detta gäller oavsett om förlusten är att anse som drifts- eller kapitalförlust vid inkomstbeskattningen.

Stöld av varor

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

Köp och försäljning av vara momentant

EU-domstolen har uttalat att det inte är fråga om leverans av bränsle enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet 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. Enligt EU-domstolen hade leasetagaren i det aktuella målet rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottog nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och leasegivaren hade inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skulle användas (C-185/01, Auto Lease Holland).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden prövat frågan om det föreligger en omsättning av drivmedel i mervärdesskattehänseende, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. Skatterättsnämnden ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden, dvs. i enlighet med de avtal om inköp och vidareförsäljning som ingåtts mellan parterna (RÅ 1997 not. 180).

I en skrivelse jämför Skatteverket omständigheterna i förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180, med omständigheterna i C-185/01, Auto Lease Holland. Skatteverket anser att i de fall det finns avtal mellan parterna i en transaktionskedja om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster ska utgångspunkten vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor eller anses som förvärvare

av tjänster. Det är under sådana förhållanden fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led. Detta gäller även vid avtal som det som förelåg i RÅ 1997 not. 180 mellan sökandebolaget och återförsäljaren. Enligt Skatteverkets bedömning innebär utgången i C-185/01, Auto Lease Holland, därmed ingen förändring av rättsläget vid en jämförelse med RÅ 1997 not. 180 (Skatteverket 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111). Se vidare i avsnitt 12.3.

6.3 Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En tjänst anses därmed omsatt när den tillhandahålls. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.

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

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

- Byte** En bytetransaktion avseende en tjänst jämföras med köp respektive tillhandahållande av en tjänst. Se vidare avsnitten 6.2 och 11.10.
- Direkt samband** EU-domstolen har uttalat 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 (154/80, Aardappelenbewaarpaats).
- Gatumusikant** EU-domstolen har bedömt att den ersättning som en gatumusikant får av förbipasserande inte utgör en ersättning för tillhandahållande av en tjänst. enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Anledningen var för det första att det inte finns något avtal mellan parterna eftersom de förbipasserande frivilligt lämnar en donation vars storlek de bestämmer själva. För det andra finns det inget direkt samband mellan musikantens tillhandahållande och de donationer som lämnas (C-16/93, Tolsma).

Kommunalt näringslivsbolag

Skatterättsnämnden har bedömt att ett kommunalägt aktiebolag som ingått ett avtal med två kommuner att mot ersättning handha allmänna näringslivsfrågor utgjorde omsättning av tjänst. Bolaget skulle tillsammans med kommunerna löpande överlägga och komma överens om detaljutformningen av verksamhetsinriktningen. Kommunerna skulle till bolaget utge ersättning för kostnad för viss basverksamhet såsom lokalhyra, personal, kontors- och administrationskostnader. Nivån på ersättningen fastställdes årligen i samband med kommunernas budgetbeslut. Nämnden konstaterade att uppdragsavtalet innebar att ett rättsförhållande uppkommit mellan parterna samt att avsikten med avtalet är att bolaget för kommunernas räkning ska främja de allmänna näringslivsfrågorna i kommunen. Kommunerna erlägger enligt avtalet en ersättning för att bolaget på olika sätt utför detta arbete. Under dessa förhållande föreligger det en omsättning av tjänst enligt ML (SRN 2010-01-20).

Premie inom trav och galopp

Skatteverket anser att en hästägare, som erhåller en ägarpremie, vid godkänt premie- eller kvallopp omsätter en skattepliktig tjänst till trav- eller galoppsällskapen. Premier till en uppfödare eller tränare utgör enligt Skatteverkets bedömning inte någon ersättning för leverans av var eller tillhandahållande av en tjänst, vilket medför att sådan ersättning faller utanför ML:s tillämpningsområde (Skatteverket 2009-11-11, dnr 131 709486-09/111). Se vidare avsnitt 27.2.1.

**Serveringsavgift
Drickspengar**

I samband med serveringstjänster tas ofta en serveringsavgift ut. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Om kund erlägger ”dricks” anses den som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120). Se vidare avsnitt 30.1.

Årlig avgift

EU-domstolen har bedömt 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 ersättning för tillhandahållande av tjänst enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Avgiften betalas av olika odlare för att organisationen ska tillvarata deras gemensamma intressen och den bestäms utifrån odlarnas hektar mark. EU-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 (102/86, Apple and Pear).

Medlemsavgifter

EU-domstolen har bedömt frågan om årsavgifter, som betalas av medlemmar i en idrottsförening, kan utgöra ersättning 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. 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 (C-174/00, Kennemer Golf & Country Club).

Skatteverket anser att medlemsavgifter som betalas till organisationer som inte undantas från yrkesmässighet i vissa fall kan utgöra ersättning för ett tillhandahållande. 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 (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att en förening, som har till uppgift att handha vissa angelägenheter som föreskrivs i trafikskadelagen (1975:1410, TSL), trafikförsäkringsförordningen (1976:359, TFÖRO) och föreningens stadgar, inte omsätter några tjänster i mervärdesskattehänseende. Medlem i föreningen är försäkringsgivare som har fått tillstånd att meddela trafikförsäkring och försäkringsgivare som är verksam här i landet enligt lagen (1993:1302, upphävd den 1 juli 1998) om EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige. Medlemskapet är obligatoriskt och föreningens verksamheter består i skadereglering (vållandebedömning och utbetalning av trafikskadeersättning till skadelidande), debitering och indrivning av trafikförsäkringsavgift av ägaren av ett oförsäkrat försäkringspliktigt fordon samt rekommendation i ett hän-skjutet skaderegleringsärende. Föreningens verksamheter sker till övervägande del i andras intressen än medlemmarnas. Föreningens intäkter utgörs främst av influtna trafikförsäkringsavgifter medan kostnaderna till övervägande del utgörs av

skadekostnader och administrationskostnader. Föreningens intäkter täcker endast en del av föreningens kostnader som till återstående täcks av medlemmarna. Nämnden ansåg att verksamheterna har sin grund i regleringen i TSL och TFÖRO och inte i ett kontraktsförhållande mellan föreningen och dess medlemmar. Kostnadsersättningen som är hänförlig till dessa verksamheter kan därför inte anses utgöra ersättning för några av föreningen till medlemmarna tillhandahållna tjänster. Trafikförsäkringsavgifter är till sin karaktär sanktionsavgifter och utgör därför inte heller ersättning för några tillhandahållna tjänster (RÅ 2005 ref. 74).

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

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

Avbokningsavgift Det förekommer inom hotell- och stuguthyrningsbranschen att kunden kan få betala en expeditionsavgift på grund av att kunden avbokar den beställda tjänsten. Skatteverket anser att denna avgift inte utgör ersättning för någon tillhandahållen tjänst. Mervärdesskatt ska därför inte redovisas på en sådan avboknings- eller expeditionsavgift (Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111). Se vidare avsnitt 11.7.2.

Insatskapital EU-domstolen har bedömt frågan om ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, tillhandahåller en tjänst mot ersättning enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet när bolaget mot en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget. Domstolen ansåg att bolagsmannen inte erhåller någon tjänst när han ges tillstånd att inträda i bolaget (C-442/01, KapHag).

Skatterättsnämnden har bedömt att en medlems insats i en bredbandförening inte utgjorde ersättning för en tjänst åt medlemmen. Föreningens ändamål var att främja medlemmarnas ekonomiska intresse genom att tillhandahålla medlemmarna nätanslutning genom bredband för bl.a. data och telekommunikation. Föreningen bekostade byggande av ett kommunikationsnät som skulle upplåtas till en kommunika-

tionsoperatör som i sin tur skulle upplåta nätet till ett antal tjänsteleverantörer. Skatterättsnämnden konstaterade att medlemsinsatsen inte hade sin grund i att föreningen tillhandahåller medlemmarna tjänster utan insatserna till föreningen skapade förutsättningar för olika leverantörer att tillhandahålla medlemmarna bredbandstjänster. Att föreningen sålunda kan sägas ha ett intresse av att medlemmarna erbjuds möjligheten att förvärva bredbandstjänster innebär inte att föreningen genom insatserna tillhandahåller medlemmarna en tjänst mot ersättning. Det omfrågade förfarandet innebar därför att någon omsättning inte förelåg (SRN 2010-11-22).

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör insatskapital i handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening i normalfallet inte omsättning av vara eller tjänst enligt ML. En bedömning måste dock göras om kapitalinsatsen innefattar en ersättning för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Denna del ska i så fall behandlas som en omsättning enligt ML och ska därför separeras från den del av insatskapitalet som avser en betalning för andel i handelsbolaget, kommanditbolaget eller den ekonomiska föreningen. Samma bedömning ska även göras för kapitaltillskott som lämnas i någon form till ett aktiebolag (Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111).

Spelrätt i golfklubb

Enligt Skatteverkets mening är köp av en spelrätt som inte ensamt innebär att förvärvaren får en rätt att spela golf ingen omsättning av tjänst. Skatteverket jämställer ersättningen med kapitalinsats vid inträde i handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening. Skatteverket anser dock att det sker ett tillhandahållande mot ersättning, dvs. en omsättning, när det gäller den årliga spelrättsavgiften. Det föreligger i detta fall ett direkt samband mellan erläggande av avgiften och rätten att få spela på banan (Skatteverket 2009-10-21, dnr 131 119119-06/111). Se vidare avsnitt 26.2.6.

Apportemission

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att tillskott av tillgångar till ett nybildat bolag utgör i mervärdesskattehanseende en omsättning i yrkesmässig verksamhet. Avsikten i förevarande fall var att sökandebolaget i utbyte mot aktier i ett för ändamålet nybildat bolag till marknadsvärdet skulle skjuta till sin verksamhet till nämnda bolag (RÅ 2008 not. 1).

Nyemission

EU-domstolen har ansett att en nyemission av aktier som sker i syfte att anskaffa kapital, inte utgör ett tillhandahållande av varor eller tjänster mot ersättning enligt artikel 2.1 a och c i

mervärdesskattedirektivet. Ur aktieägarnas synvinkel utgör betalning av de belopp som krävs för kapitalökningen en investering eller kapitalplacering (C-465/03, Kretztechnik).

Utdelningar

EU-domstolen har bedömt att utdelning som ett resultat av ett delägarskap inte utgör betalning för någon ekonomisk verksamhet. En sådan utdelning anses därmed inte utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänst (C-333/91 Sofitam, C-142/99 Floridienne och Berginvest samt C-16/00 Cibo).

Investeringsfonder

EU-domstolen har uttalat att avkastning på placeringar i investeringsfonder inte utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster. När det däremot är fråga om räntor utgör dessa en ersättning 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 (C-77/01, EDM).

**Växlings-
transaktioner**

EU-domstolen har tagit ställning till 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 omständigheten att banken inte tar ut någon avgift eller provision vid en viss växlingstransaktion innebär inte enligt EU-domstolen att ingen ersättning tas ut. Av handlingarna i målet framgick att bankens köp- respektive säljkurs inte är densamma utan skiljs av bankens marginal. Domstolen ansåg således att banken tar betalt för sitt tillhandahållande av tjänsten genom den ersättning som den räknar in när den bestämmer växlingskurserna (C-172/96, First National Bank of Chicago).

Optioner

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

skattedirektivet, jfr 3 kap. 9 § ML). Detta framgår av artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 9 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Terminer

Terminer är ett annat slags derivat som innebär ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till ett bestämt pris eller rätt till kontantavräkning. Till skillnad från optioner är båda parter bundna av ett terminskontrakt. Omsättning av terminer omfattas inte av artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005, fr.o.m. den 1 juli 2011 motsvaras denna artikel av artikel 9 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. I Sverige behandlas emellertid omsättning av standardiserade terminer såsom omsättning av tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Tävlingsavgift

Enligt EU-domstolen utgör den betalning som en tävlingsarrangör uppbär i form av tävlingsavgifter en faktisk ersättning för de tjänster som arrangören tillhandahåller. Det var i domen fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot betalning som inte kunde göras gällande på legal väg. Parterna hade kommit överens om att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så. Domstolen ansåg att ömsesidiga prestationer utbyts mellan parterna och att ett rättsligt förhållande förelåg dem emellan (C-498/99, Town & County Factors).

**Kuponghäften –
rabattkuponger**

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt 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 1994-06-23).

Skatterättsnämnden har uttalat att ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. Av omständigheterna i ärendet framgick att häftena såldes till allmänheten för t.ex. 30 kr och innehöll rabattkuponger med ett sammanlagt värde av ca 600 kr. Skatterättsnämnden motiverade sitt beslut enligt följande. De med ansöknings 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 prisedsättning – på varor och tjänster,

som de aktuella företagen tillhandahåller. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattelhänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML (SRN 1996-05-14). Beträffande inlösen av rabattkuponger, se avsnitt 11.8.

Friskvårdskupong Skatterättsnämnden har bedömt frågan om det förelåg omsättning vid ett bolags försäljning av friskvårdskuponger till arbetsgivare. Kupongerna berättigade företagets anställda friskvårdstjänster hos vissa friskvårdsföretag. När den anställda utnyttjat kupongerna fick friskvårdsföretaget ersättning av bolaget för de utförda friskvårdstjänsterna. Kupongerna var personliga för varje anställd och kunde inte överlåtas eller förvandlas till pengar. Skatterättsnämnden ansåg att den ersättning som arbetsgivaren utgav till sökandebolaget vid förvärv av kupongerna inte utgjorde någon skattepliktig omsättning. Den del av kupongvärdet som bolaget avräknade vid inlösen av en kupong utgjorde däremot ersättning för en till friskvårdsföretaget tillhandahållen tjänst enligt avtal avseende marknadsföring och annan säljfrämjande aktivitet av friskvårdsföretagets tjänster. Omsättningen av denna tjänst var skattepliktig (SRN 2007-06-26).

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

Ett företag som tillhandahåller olika voucher men som inte är utställare av vouchern ses som distributör av dessa och anses tillhandahålla en administrativ tjänst (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 661573-07/111). Se vidare avsnitt 4.8.3.

Överlåtelse av utgivningsbevis Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden 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. Skatterättsnämnden 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 mervärdesskattelhänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte

undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML (RÅ 2000 not. 61).

Virtuella världar

Den som mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld till en deltagare omsätter enligt Skatteverkets bedömning en skattepliktig tjänst. Vid transaktioner mellan deltagarna i en virtuell värld där överenskommelse finns om försäljning av en ”vara” eller en ”tjänst” mot ersättning i en intern valuta föreligger enligt Skatteverkets bedömning en omsättning av en elektronisk tjänst när den interna valutan kan omvandlas till gällande lagligt betalningsmedel (pengar). Om den interna valutan inte kan omvandlas till pengar föreligger ingen omsättning (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111).

Se vidare avsnitten 7.3.4 och 10.5.9.3.

S.k. lease-lease-back transaktion

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende haft att bedöma en s.k. lease-leaseback transaktion där ett företag mot ett engångsbelopp skulle upplåta lokaler till en amerikansk finansiär (trust) och därefter hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingavgifter. Härvid uppkom en vinst på grund av skillnaden mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att företaget hyr ut anläggningen till trusten. Uthyringen sker mot en engångsersättning. Samtidigt ingår parterna ett avtal enligt vilket företaget hyr tillbaka anläggningen under en period av 20 år. Vid utgången av denna period kan företaget välja att lösa ut trusten eller att förlänga den egna hyrestiden. Företaget kommer att kvarstå som ägare till anläggningen och att i praktiken disponera denna på oförändrade villkor. Av avtalsvillkoren framgår bl.a. att företaget ska underkasta sig vissa restriktioner såvitt gäller möjligheterna att disponera över anläggningen. Företaget får t.ex. inte hyra ut anläggningen under längre tid eller i övrigt på mindre stränga villkor i fråga om underhåll och försäkring än de som enligt avtalen gäller för företaget. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att tillhandahållande av tjänster enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet kan omfatta bl.a. åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation. Högsta förvaltningsdomstolen fann att företaget, genom att ingå ifrågavarande avtal och underkasta sig de restriktioner som följer av dem, får anses tillhandahålla en tjänst mot en ersättning som motsvarar

**Vinstandelar,
förvaltnings-
arvode från KB**

företagets överskott på grund av transaktionerna. Högsta förvaltningsdomstolen återförvisade ansökan till Skatterättsnämnden för prövning av vilken typ av tjänst som tillhandahålls (RÅ 2000 not. 172). Företaget har därefter återkallat ansökan om förhandsbesked.

I två förhandsbeskedsärenden, varav det ena har fastställts av Högsta förvaltningsdomstolen, har Skatterättsnämnden 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 (SRN 1999-10-12 och RR 2001-10-17, mål nr 4453-2000, jfr RÅ 2001 ref. 60). Se vidare avsnitt 8.2.1.

Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (SRN 2000-01-17). Samma bedömning gjorde Skatterättsnämnden i förhandsbesked 2003-04-24 och i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked RÅ 2005 ref. 19 samt i två förhandsbesked 2004-02-10.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbeskedsärende ansett att bolagsmännens tillhandahållande av byggarbeten m.m. åt ett handelsbolag för uppförande av bostadshus på en av handelsbolaget arrenderad fastighet utgör omsättning av tjänst. Av omständigheterna i ärendet framgick att uppförandet av byggnaden har skett i syfte att handelsbolaget i första hand ska bli ägare till den och inte ingå i någon av handelsbolaget bedrivna verksamhet. Bolagsmännens ersättning för uppförandet utgörs av medel som upplånats av handelsbolaget. Bolagsmännen uppbar, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet, utan ersättningar för tillhandahållande av varor och tjänster (SRN 2005-06-23).

Omsättning av tjänst ansågs även föreligga i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked i vilket en utländsk komplementär i ett kommanditbolag för egen del slutit ett management agreementavtal med ett utomstående utländskt bolag. I avtalet regleras hur bolaget ska utföra olika administrativa tjänster dels åt komplementären själv, dels fullgöra komplementärens skyldighet att utföra tjänster åt kommanditbolaget. Frågan i ärendet gällde om de sistnämnda tjänsterna utgör skattepliktig omsättning för vilken

kommanditbolaget är skattskyldigt såsom förvärvare. Skatterättsnämnden menade att för att det ska vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget krävs det att bolagsmannen, i denna sin egenskap, antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. I detta fall är det däremot fråga om en utomstående person som, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt kommanditbolaget. Ersättningen för en sådan transaktion har inget samband med fördelningen av bolagets resultat (RÅ 2007 ref. 6).

Skatteverket anser att om en delägare i ett HB/KB tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget endast i utbyte mot en viss del av bolagets framtida resultat så är det inte fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende. Delägaren erhåller i ett sådant fall inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet.

Om delägaren tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende. Delägaren agerar i ett sådant fall på samma sätt som en utomstående som tillhandahåller varor eller tjänster till bolaget mot ersättning (Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111).

**Vinstandel
i enkelt bolag**

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

Konsortium

EU-domstolen har bedömt 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 mot ersättning. 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 ersättning (C-77/01, EDM).

”Rätt till del i vinst”

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att den ”rätt till del i vinst” som sökandebolaget har enligt avtal får ses som ersättning för en av bolaget tillhandahållen tjänst. Sökandebolaget erbjuder via sina återförsäljare en märkesförsäkring till bilkunder. I ett samarbetsavtal har bolaget och försäkringsgivaren reglerat parternas åliggande när det gäller marknadsföringskostnader, försäljningskostnader, produktutformning, premiesättning samt vinstdelning. Nämnden ansåg vid en samlad bedömning att sökandebolagets verksamhet enligt avtalet framstår i allt väsentligt som en egen särskild verksamhet som innefattar tillhandahållande av marknadsföringsåtgärder till försäkringsgivaren. Avtalet ansågs därför inte utgöra ett sådant ömsesidigt förpliktande avtal av det slag som EU-domstolen hade att bedöma i domen C-77/01, EDM (RÅ 2006 not. 90).

Fast etableringsställe

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

Utbyggnad av allmän trafikplats

Kammarrätten har bedömt att den ersättning som bolaget enligt avtal erlägger till kommunen avseende utbyggnad av en allmän trafikplats, som kan nyttjas av var och en och inte endast av de fastighetsägare som har varit med och bekostat den, inte utgör omsättning av tjänst. Kammarrätten menade att bolaget (fastighetsägare) som varit med och bekostat sin andel av utbyggnaden, inte har erhållit några exklusiva rättigheter eller någon specifik nytta av utbyggnaden. Nyttans relation till det belopp som bolaget har betalat är heller inte möjlig att bedöma.

Under dessa förutsättningar kan inte något direkt samband mellan bolagets fördelar av utbyggnaden och den erlagda betalningen anses föreligga (KRNS 2005-07-08, mål nr 4313-04).

Fackligt förtroendeuppdrag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende uttalat att skatteplikt föreligger för bolagets avstående av arbetskraft mot ersättning. Bolaget har en arbetstagare som är facklig förtroendemans och på vilken lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen, LFA, är tillämplig. Arbetstagaren ska bedriva fackligt arbete för fackförbundets räkning och hos olika arbetsgivare. Arbetstagaren är under tiden helt befriad från sina vanliga arbetsuppgifter. Bolaget och fackförbundet avser att träffa avtal som innebär att arbetstagaren får behålla sina anställningsförmåner hos bolaget. Bolaget kommer i gengäld att fakturera fackförbundet för sina kostnader. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det tänkta avtalet innebär en sådan reglering av förhållandena att en skattepliktig uthyrning av arbetskraft föreligger. Det förhållandet att arbetstagaren utan avtal men med stöd av LFA kunnat erhålla tjänstledigt, utan löneförmåner från bolaget, och bolaget därvid undvikit dessa mervärdesskattekonsekvenser, föranledde ingen annan bedömning från Högsta förvaltningsdomstolens sida (RÅ 2006 ref. 31).

Medlemsförbund – avdelning

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked och förklarat att utförandet av vissa åtgärder från ett medlemsförbunds administrativa kontor för förbundets avdelningar och som ekonomiskt regleras genom att förbundet tillgodoräknar sig en viss del av den andel av medlemmarnas avgifter som annars skulle ha tillfallit avdelningarna inte utgör någon omsättning.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan medlemsförbundets beslut om verksamheten vid det administrativa kontoret och beslutet om avräkning av medlemsavgifter inte anses innebära att det uppstått ett rättsförhållande mellan förbundet och avdelningarna som medför ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (RÅ 2009 ref. 56).

Skatterättsnämnden har ansett att fackförbunds tilltänkta kanslisamverkan genom ett av förbunden bildat AB mot ersättning i form av en viss procentandel av medlemsavgifterna utgör omsättning för bolaget. Nämnden bedömde att ett rättsförhållande uppkommer mellan bolaget och fackförbunden

	enligt vilken det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (SRN 2010-10-14).
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 Skatterättsnämndens bedömning (SRN 2001-12-14). Omsättning av tjänst föreligger dock beträffande upplåtelse av returenheterna mot fyllnings- och logistikavgift.
Tilläggsavgift för hyrfilm	Kammarrätten har bedömt att ersättningarna från hyrestagarna som erläggs när film återlämnas för sent enligt de allmänna hyresvillkoren inte kan anses utgöra en förseningsavgift. Av hyresvillkoren framgår inte annat än att ersättningarna utgör ny dygnshyra och att de därmed utgör ersättning för en omsatt tjänst (KRNS 2001-02-01, mål nr 3982-3984-1999). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen beslutade 2004-04-22 att inte meddela prövningstillstånd.
Förseningsavgifter för videofilm	Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked uttalat att påförda förseningsavgifter inte utgör ersättning för några av bolagen tillhandahållna tjänster eller varor. Detsamma gäller ersättning för skadade eller förkomna videokassetter. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Den förseningsavgift som förhyraren har att erlagga 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 (SRN 2003-06-18).
Böteskassor	Skatteverket anser att de inbetalningar som görs till s.k. böteskassor utgör ersättning för det åtagande som böteskassan ikläder sig. Böteskassan tillhandahåller därför en tjänst mot ersättning (Skatteverket 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111). Se avsnitt 33.3.1.
Prästlönetillgångar	Enligt Skatteverkets mening utgör den förmögensförvaltning som ett stift inom Svenska kyrkan utför i enlighet med 9 § lag (1998:1591) om Svenska kyrkan åt en prästlönetillgång (dvs. ett självständigt rättssubjekt av stiftelsekaraktär) inte tillhandahållande av tjänst enligt ML. En sådan förvaltning grundar sig på en särskild författningsreglering och inte på ett avtal om tillhandahållande av tjänst. Stiftet utgör ett organ för prästlönetillgången, vilket innebär att stiftet inte är fristående i förhållande till prästlönetillgången vid tillvaratagandet av dess intressen.

Ett stift kan emellertid såsom förvaltare ha valt att sköta administration, skötsel och drift av en prästlönetillgång, varför stiftet får anses ha ingått ett avtal med prästlönetillgången om tillhandahållande av tjänster. Stiftets åtagande kan i ett sådant fall inte anses ingå i det förvaltningsuppdrag som stiftet har gentemot prästlönetillgångarna enligt 9 § lag om Svenska kyrkan. Den kostnadstäckning som stiftet erhåller anses därmed som ersättning för tillhandahållande av tjänst enligt ML (Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111).

Anknuten förvaltning

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

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.

Anpassningskostnad/kompensation till hyresgäst

Skatteverket anser att en hyresgäst vidaresäljer en byggtjänst till fastighetsägaren när fastighetsägaren i samband med att arbeten utförs på den hyrda lokalen ersätter hyresgästen för kostnaderna. Utgående skatt ska redovisas för den skattepliktiga omsättningen. Kompenserar fastighetsägaren hyresgästen först senare, och då oftast i samband med att hyresförhållandet upphör, föreligger inte någon skattepliktig omsättning enligt ML. Utgående skatt ska således inte redovisas med anledning av en sådan kompensation (Skatteverket 2010-06-09, dnr 131 378947-10/111).

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

6.4 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.

Omsättning eller ej?

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

För att det ska vara fråga om en omsättning krävs också att det finns någon som kan konsumera varan eller tjänsten som har tillhandahållits, dvs. en identifierbar mottagare av denna. Det krävs vidare att det måste finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som tillhandahållaren erhållit (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är att

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

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål rörande inkomstskatt haft att bedöma beskattningen av vissa bidrag

från kommun (RÅ 2001 ref. 28). Skatteverkets bedömning av hur mervärdesskatten bör bedömas i motsvarande situation framgår av en skrivelse. Skatteverket anser att den centrala frågan för och emot skatteplikt är om motprestation föreligger från bidragsmottagaren eller inte. Den inkomstskattemässiga bedömningen är i detta sammanhang i princip utan betydelse. Likaså saknar det betydelse vilken beteckning parterna givit den ekonomiska transaktionen dem emellan. De nämnda domarna som avser inkomstskatt påverkar således inte rättsläget vad gäller mervärdesskatten. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall (RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100).

Bidrag direkt kopplat till priset

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

Bidrag från EU:s strukturfonder

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

En fråga om ett bolags mottagande av EU-bidrag från socialfonden, ett s.k. mål 3-bidrag, skulle utgöra omsättning har prövats i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked (RÅ 1999 ref. 33). I sin motivering anförde Skatterättsnämnden följande.

”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.”

Kammarrätten har ansett att ersättning som ett bolag erhållit från en beställare utgör ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst. Enligt ett avtal mellan bolaget och beställaren skulle bolaget genomföra ett antal projekt. Beställaren sökte och beviljades EU-bidrag (Mål 6-programmet) med vilket beställaren betalade bolaget för genomförandet av projekten. Kammarrätten ansåg att ersättningen 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 (KRSU 2004-12-30, mål nr 1120-02).

Skatteverket anser att mottagande av bidrag (stöd) från strukturfonderna och offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU i normalfallet inte utgör någon omsättning. En omsättning anses dock föreligga när en motprestation ska lämnas för bidraget genom leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. I det fall det inte är fråga om omsättning faller bidragen utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och mervärdesskatt ska således inte betalas för mottagandet av dem. Om en mottagare av bidrag till ett projekt i sin tur utger bidrag åt annan eller om projektdeltagare gör insatser i projektet måste på motsvarande sätt i de enskilda fallen bedömas om omsättningar föreligger i dessa led eller inte (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Miljöstöd

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

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

Stödrätter för gårdsstöd

Skatteverket anser att försäljning av stödrätter för gårdsstöd normalt utgör sådan omsättning som är skattepliktig. Stödrätter för gårdsstöd kan dock undantas från skatteplikt när de överläts i samband med att mark överläts under förutsättning att stödrätten är underordnad marköverlåtelsen (Skatteverket 2010-07-05, dnr 131 470886-10/111).

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

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

KULM-bidrag m.m.

Skatteverket anser att bidrag som SJV betalar ut inom kompetensutvecklingen av lantbrukare inom miljöområdet

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

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 högsta pris vid försäljning till allmänheten saknar betydelse i sammanhanget (RSV/FB Im 1981:2). Vid tillämpningen av det aktuella förhandsbeskedet måste dock beaktas att beskattningsunderlaget även omfattar bidrag som är direkt kopplade till priset, se avsnitt 11.3.2.

Följerätt

Ersättning enligt 26 n–p §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt, vid vidareförsäljning av originalkonstverk (s.k. följerätt), som utbetalas till upphovsmännen via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen. Se avsnitt 11.2.

**Biblioteks-
ersättning**

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

Filmstöd

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

**Forskningsbidrag
anslag**

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

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

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

Koncernbidrag

I ett förhandsbeskedsärende har sökanden ställt frågan om ett koncernbidrag som ett dotterbolag ska erhålla från sitt moderbolag utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster. Dotterbolaget ska utföra koncernens ADB-tjänster som ska tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Dotterbolaget ska tillhandahålla tjänsterna utan ersättning. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att koncernbidraget utgör ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utförs direkt åt detta bolag har, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, ingen betydelse i detta fall (RÅ 1989 ref. 86).

Uppburna anslag

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

Bidrag till interregional persontrafik

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

Bredbandsutbyggnad

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

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

Statligt anslag

Skatterättsnämnden har bedömt 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. Skatterättsnämnden ansåg därför att det inte förelåg någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till anslagen uppkommer därför inte (SRN 1997-11-17).

Medelinsamling genom s.k. betalsamtalstelefon

En förening utnyttjade betalsamtalstelefon i sin insamlingsverksamhet för att erbjuda medlemmar och andra ett smidigt sätt att lämna sina bidrag. Skatterättsnämnden uttalade i 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 betalsamtalstelefon medförde inte någon annan bedömning (SRN 1996-03-15).

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

Bidrag för att täcka porto-kostnader

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. Skatterättsnämnden uttalade 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 (SRN 1997-06-19).

Bidrag för annonsering m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden 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. Skatterättsnämnden har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EU-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 (RÅ 2003 ref. 25).

Marknadsföringsbidrag

I ett förhandsbeskedsärende gällde frågan bl.a. en detaljists exponering av leverantörs varor. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denne förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som främjade ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle

ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnat samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen. Skatterättsnämnden fann att detaljisten är skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören har avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till den del av ersättningen som avser denna tjänst, och att detta gäller oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten sker via ett grossistföretag eller ej (SRN 1996-06-13).

Marknadsföringsaktiviteter

Ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter är normalt av två slag. Aningen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Enligt Skatteverkets uppfattning utgår ersättningar i samband med marknadsföringsaktiviteter inte som oberoende bidrag. Det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. För det fall det inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare, t.ex. en leverans av varor (Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111).

Bonusförskott/förskottsrabatt

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

Överföring av medel till medlemsförbund

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

Sponsorbidrag

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

Det förekommer att stiftelser och föreningar, som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av livskraftiga nya företag genom bl.a. gratis information och rådgivning, mottar sponsorbidrag. Dessa bidrag erhålls från olika företag och som motprestation får sponsorerna reklamplats på stiftelsens eller föreningens webbplats och i dess lokaler samt möjlighet att marknadsföra sina tjänster mot de blivande företagarna m.m. Skatteverket anser att en omsättning av tjänst enligt ML kan uppkomma när en sponsor mot ersättning erhåller annonsplatser eller får möjlighet att informera eller marknadsföra sitt företag. Kravet på ett direkt samband mellan utförd prestation och en ersättning för denna är i sådana fall uppfyllt. I vissa fall utgör dock ett sponsorbidrag endast ett stöd åt en verksamhet med syfte att allmänt främja företagandet och näringslivet på orten. Ett sådant bidrag, som inte ger utbetalaren någon direkt motprestation i form av t.ex. rätt att delta och marknadsföra sitt företag, utgör inte omsättning av tjänst (Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111).

6.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter	<p>Enligt ellagen (1997:857) delas eldistributionen upp i</p> <ul style="list-style-type: none">– elhandel, och– nätverksamhet. <p>Med elleverantör avses den som yrkesmässigt levererar el. De företag som bedriver nätverksamhet (nätföretag) ansvarar för drift och underhåll och, vid behov, utbyggnad av sitt ledningsnät och, i tillämpliga fall, dess anslutning till andra ledningsnät.</p> <p>De engångsavgifter nätföretaget debiterar för kostnader för framdragnings- och ledningar till anslutningspunkten utgör en skattepliktig omsättning. Tillhandahållandet anses ske när anslutningen görs.</p>
Nätтарiff	<p>Ersättning för upplåtelse av rätt att överföra kraft på ett ledningsnät (nätтарiff) är en skattepliktig omsättning.</p>
Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift	<p>Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift som har anknytning till abonnentens betalningsförsummelse anses inte som ersättning för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter faller utanför beskattningen utan att för den skull påverka elbolagets rätt till avdrag för ingående skatt. Om abonnenten däremot själv beställer av- eller återkoppling av elkraft anses tillhandahållandet utgöra en tjänst. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt.</p>
Statliga skatter och avgifter	<p>Elleverantörernas skattskyldighet omfattar ersättningen för omsättning av varor och tjänster. I beskattningsunderlaget ingår statliga skatter och avgifter utom mervärdesskatt. Punktskatt som en elköpande företagare kan ha att själv erlagga till statsverket påverkar alltså inte elleverantörernas skattskyldighet. Undantagsvis levererar elleverantören el om abonnenten själv producerar eller yrkesmässigt distribuerar el. Elleverantörernas skattskyldighet för mervärdesskatt påverkas inte av detta. Ersättning för hantering av kvotplikt anses underordnad elleverans och behandlas i mervärdesskattehänseende på samma sätt som elleveransen (RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100).</p>
Anläggningsavgift VA, m.m.	<p>Den ”ursprungliga” anläggningsavgiften utgör ofta en debitering för kostnader avseende framdragnings- och ledningar för VA till en förbindelsepunkt mellan det kommunala VA-nätet och berörd fastighet. Detta bör anses som det första ledet i leverans</p>

av vatten respektive tillhandahållande av rening av avloppsvatten.

Tilläggsavgift

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

6.6 Uttag av varor och tjänster

Genom bestämmelserna om uttag enligt 2 kap. 1 § ML regleras beskattning av bl.a. privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet, när denna prestation tillhandahålls utan ersättning

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. Av samma anledning finns bestämmelser om omvärdering av beskattningunderlaget i det fall priset till exempelvis familj eller anställda avviker från vad som kan anses marknadsmässigt betingat, se avsnitt 11.6.

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, se avsnitt 11.4.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelserna i 2 och 7 kap. ML om uttag motsvarar artiklarna 16, 18, 26–27 samt 74 och 75 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har bl.a. i målen 50/88 Kühne och C-415/98 Bakcsi tolkat bestämmelserna om uttag.

Utan ersättning

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

6.6.1 Uttag av varor

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § första stycket ML). Den omständigheten att avdragsrätt

eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig inte att uttagsbeskattning inte ska ske. Av motsvarande bestämmelse i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet framgår att uttag ska ske om mervärdesskatten på varan eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

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

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 § andra stycket 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 gåvor 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 tar ut en vara ur sin verksamhet

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

Tillgodogöra sig en vara

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten (2 kap. 2 § första stycket 1 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 alls för varan eller tjänsten. Se vidare avsnitt 11.6.4.

Varuprov och gåvor av ringa värde

Överlåtelse utan ersättning av varor som är gåvor av mindre värde eller av varuprov ska inte ses som uttag, om de ges för den skattskyldiges egen verksamhet (2 kap. 2 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

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

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 företags verksamhet (jfr C-48/97, Kuwait Petroleum).

EU-domstolen har behandlat begreppen ”varuprov” och ”gåvor av ringa värde” när det gäller musikinspelningar. Enligt EU-domstolen är ett varuprov ett prov på en vara som syftar till att främja försäljningen och som gör det möjligt att utvärdera varans egenskaper och kvaliteter. Begreppet varuprov kan inte

allmänt begränsas till något som inte är tillgängligt för försäljning eller endast det första i en rad identiska varuprov som en skattskyldig ger till samma mottagare. Hänsyn måste tas till den representerade varans egenskaper och det särskilda affärssammanhanget för varje förfarande, inom ramen för vilket provet ges bort. Begreppet gåvor av ringa värde ska enligt EU-domstolen tolkas så att det är möjligt att i nationella bestämmelser införa en beloppsgräns. I det aktuella målet ansågs en beloppsgräns på 50 GBP, för gåvor till en och samma person under en tolv månadersperiod eller på gåvor som ingår i en rad gåvor, ligga inom utrymmet för medlemsstaternas skönsmässig bedömning (C-581/08, EMI Group).

Eget bränsle

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

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

Överföring av vara

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

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

Successiv överföring

Om överföring mellan verksamheter sker på så sätt att en vara successivt börjar användas i allt större utsträckning i skattefri verksamhet eller att en överföring inte sker helt och hållet, bör uttagsbeskattning ske först när varan uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten. Det kan dock innan dess bli fråga om jämkning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 a kap. ML. Se avsnitt 16.

EU-domstolen har konstaterat att reglerna om uttag av vara och tjänst endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att

användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt – artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 2 och 5 §§ ML (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, punkterna 33–34).

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

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

6.6.2 Uttag av tjänster

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

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

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

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

6.6.2.1 Tjänster i allmänhet

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML att den skattskyldige utför, eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom

- för sitt eget, eller
- för personalens privata bruk.

S.k. självtjänster

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

Personalmåltider

Ett uttag av en tjänst föreligger endast när tjänsten tillhandahålls utan ersättning (2 kap. 5 § första stycket 1 ML).

Motsvarigheten till den nu angivna bestämmelsen finns i mervärdesskattedirektivet artikel 26.1 b.

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat, att det mot bakgrund av EU-domstolens dom C-412/03, Scandic Gäsbäck, inte är förenligt med unionsrätten att beskatta ett bolag för uttag när det tillhandahåller sina anställda lunchmåltider mot ersättning som understiger kostnaden för den tillhandahållna tjänsten (RÅ 2005 ref. 20 samt RÅ 2005 not. 51). Av samma skäl kan, enligt Skatteverkets bedömning, uttag enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML, endast ske om tjänsten tillhandahålls utan ersättning.

Om en tjänst tillhandahålls till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML, se avsnitt 11.6.

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

Användande av tillgångar	<p>Med uttag av tjänst förstås dessutom enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 ML att den skattskyldige använder eller låter personalen använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för</p> <ul style="list-style-type: none">– annat ändamål än den egna verksamhet, exempelvis för privat ändamål, och– om den skattskyldige haft rätt till avdrag vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan.
Undantagen vara	<p>Uttag av tjänst föreligger även vid privat nyttjande av en vara som vid förvärvet undantagits från beskattning med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML (t.ex. skepp för yrkesmässig sjöfart).</p>
Avdrags- eller återbetalningsrätt	<p>Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation. EU-domstolen har konstaterat att systemet med mervärdesbeskattning av användning av en anläggningstillgång för privat bruk syftar till att förhindra att en skattskyldig erhåller en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument. Detta uppnås genom att den skattskyldige betalar ett belopp som motsvarar avdrag som slutkonsumenten inte var berättigad till. Syftet är vidare att garantera en överensstämmelse mellan avdrag för ingående skatt och uttaget av utgående skatt (C-72/05, Wollny, punkterna 35–36). Se även C-230/94, Renate Enkler, punkt 33.</p>
Användning av tillgången	<p>EU-domstolen har uttalat att begreppet ”användning av varor” enligt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet ska ges en snäv tolkning. Detta innebär att användning av varor endast kan anses omfatta nyttjandet av själva tillgången. För det fall underordnade tjänster till användningen tillhandahålls som inte medför avdragsrätt för ingående skatt ska dessa tjänster inte beaktas (C-193/91, Mohsche).</p> <p>Skatteverket anser att det föreligger ett uttag av tjänst vid användning av verksamhetstillgång för privat bruk och förvärvet av tillgången medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt av den ingående skatten. Begreppet användning ska i detta sammanhang tolkas mot bakgrund av den EU-rättsliga praxis som finns. Syftet med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa en jämlik behandling av den skattskyldige som tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens bruk och en slutlig konsument som kan disponera en tillgång när han så önskar. Om förutsättningar för uttag av</p>

tjänst föreligger eller inte i det enskilda fallet är en bevisfråga som får bedömas med beaktande av vilken slags vara det rör sig om, omfattningen av den skattskyldiges eller personalens faktiska användning, dispositionsrätt m.fl. omständigheter (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111).

Förutsättning för uttagsbeskattning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som gällde uttagsbeskattning av en båt, uttalat att en förutsättning för uttagsbeskattning är att uttag har skett, dvs. att tillgången rent faktiskt har använts för rörelsefrämmande ändamål. Samtidigt konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att en effektiv uttagsbeskattning inte kan upprätthållas om bevisbördan odelat läggs på Skatteverket. Den skattskyldige är normalt den ende som kan prestera en utredning om i vilken omfattning användning skett i rörelsen. Högsta förvaltningsdomstolen anser att om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig ska den skattskyldige lägga fram utredning som behövs för att ta ställning i frågan om uttagsbeskattning, jfr RÅ 2001 ref. 22. Eftersom bolaget endast har gjort sannolikt att hälften av timmarna ska hänföras till rörelsen anser Högsta förvaltningsdomstolen att uttagsbeskattning ska ske för resterande timmar (RÅ 2008 ref. 72).

Användning

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

Faktisk användning

En företagsledare hade i mål hos kammarrätten gjort sannolikt att han inte använt bolagets båt för privat bruk mer än en vecka. Mervärdesskatten fastställdes därför med hänsyn till det faktiska förhållandet (KRNJ 2007-09-12, mål nr 2962–2963-06 2964–2965-06).

Gratis transport åt anställda

I ett mål vid EU-domstolen 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. EU-domstolen uttalade att syftet med reglerna om uttag av tjänst enligt artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. Den syftar vidare till att förhindra en icke-beskattnings av rörelsens tillgångar som används för privat bruk. Domstolen ansåg att transporten av anställda utan någon ersättning 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 (C-258/95, Fillibeck).

Ringa värde

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången är ringa (2 kap. 5 § andra stycket ML).

Förhyrda och tillverkade tillgångar

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

Uttag av tjänst föreligger även i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag eller återbetalning vid tillverkningen eller förhyrningen av varan (2 kap. 5 § första stycket 2 ML).

Personbil eller motorcykel

Vidare förstås med uttag av tjänst 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 (2 kap. 5 § första stycket 3 ML).

Uttagsbeskattnings ska emellertid inte ske om den skattskyldige inte har haft avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet. Detsamma gäller vid förhyrning av fordonet om inte avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat beträffande hela den ingående skatten. Se avsnitten 14.6.1 och 22 angående begränsning av avdragsrätt för personbilar och motorcyklar.

Egen tillverkning

Uttag föreligger om den skattskyldige för privat ändamål använder personbil eller motorcykel, som han har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för vid tillverkningen.

Ringa värde En uttagssituation föreligger inte om värdet av användandet av fordonet är ringa (2 kap. 5 § andra stycket ML).

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

6.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- egenregiverksamhet, och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 300 000 kr. Detta belopp gäller för beskattningsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 2009. För tid dessförinnan är beloppet 150 000 kr.

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

Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML kan även komma ifråga för byggtjänster som en skattskyldig i sin byggnadsrörelse tillför till en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Se avsnitt 20.5.

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

Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML kan även ske för vissa arbeten som en hyresgäst eller bostadsrättshavare utför på en lägenhet respektive bostadsrätt som de innehar i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas, se avsnitt 20.6.

7 Yrkesmässig verksamhet

7.1 Inledning

En av förutsättningarna för att mervärdesskatt ska betalas är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML (1 kap. 1 § ML). Även rätt till återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML förutsätter att verksamheten är yrkesmässig.

I mervärdesskattedirektivet uttrycks motsvarande som att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet).

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

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artiklarna 9–13.

7.2 Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet

Tolkning enligt mervärdesskattedirektivet

En bedömning av yrkesmässighet ska göras utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs. en tolkning i ljuset av artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa mervärdesskattedirektivet kan s.k. direkt effekt tillämpas (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111 och Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

Beskattningsbar person

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed

likställda yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Vidare ska var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom unionens territorium, anses som en beskattningsbar person (artikel 9 i mervärdesskattedirektivet).

Genom villkoret att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (artikel 10 i mervärdesskattedirektivet).

Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har en vid innebörd. Det är dock endast verksamheter av ekonomisk art som kan omfattas av begreppet (C-77/01, EDM).

Kriterierna för om någon är en beskattningsbar person är således att någon form av ekonomisk verksamhet ska bedrivas med viss regelbundenhet och att detta ska ske självständigt. Att syftet med eller resultatet av den ekonomiska verksamheten saknar betydelse är snarast att betrakta som ett förtydligande som klargör att det är aktivitetens karaktär och inte syftet eller resultatet som är relevant. Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat kan det anses att ett slags förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner.

Förberedande aktiviteter

EU-domstolen har funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till mervärdesskatt innebär att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen anges att den påstådda avsikten att starta en verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter (268/83, Rompelman, punkt 24).

Avslutande aktiviteter

EU-domstolen har även funnit att en person som upphört med sin ekonomiska verksamhet, men som enligt avtal måste fortsätta att betala kostnader avseende lokal som använts i verksamheten, är att anse som beskattningsbar person enligt artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har jämfört med förberedande verksamhet och hänvisar till att det

inte får vara skillnad mellan utgifter som uppstår innan verksamheten faktiskt inleds och utgifter för att avsluta en verksamhet (C-32/03, I/S Fini H, punkterna 22–23).

**Objektiva
omständigheter**

EU-domstolen har i ett mål angående uthyrning av en husbil 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 utgör en ekonomisk verksamhet. Jämförelse kan göras mellan hur vederbörande faktiskt använder 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 (C-230/94, Renate Enkler, punkterna 27–29).

Skatteverket anser att utgångspunkten, vid en anmälan om registrering till mervärdesskatt, är 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 eller båtar, 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 (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111).

**Bidrags-
finansierad
verksamhet**

I ett mål angående bidragsfinansierad verksamhet, fann EU-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 (89/81, Hong Kong Trade).

EU-domstolen har i ett mål angående allmänna advokatbyråerna i Finland uttalat att mottagande av ett arvode vars storlek beräknas efter köparens inkomst och förmögenhet inte i sig föranleder att en verksamhet ska betraktas som ekonomisk. Det krävs att det finns ett ömsesidigt utbyte av prestationer där det finns ett direkt samband mellan tjänsten och ersättningen (C-246/08, kommissionen mot Finland). Se vidare avsnitt 6.4.

Kapitalförvaltning

EU-domstolen har funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en beskattningsbar person. Bolaget hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående skatt i verksamheten (C-60/90, Polysar).

I ett annat mål, fann domstolen att ett bolag som fungerade som ”förvaltare” (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en beskattningsbar person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EU inte förelåg (C-155/94, Wellcome Trust).

I ett mål, angående verksamhet som endast består i försäljning av aktier och andra värdepapper såsom andelar i investeringsfonder konstaterar EU-domstolen att sådan verksamhet inte utgör ekonomisk verksamhet (C-77/01, EDM).

EU-domstolen fann att s.k. SICAV-bolags verksamhet består av mer än enbart förvärv och försäljning av värdepapper samt syftar till att fortlöpande vinna intäkter och därmed utgör ekonomisk verksamhet (C-8/03, BBL).

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 EU-domstolen i bl.a. följande domar; C-110/94 Inzo punkterna 15–18, de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa punkterna 46–47, C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 40, C-400/98 Breitsohl punkt 34, C-97/90 Lennartz punkt 21, C-284/04 T-Mobile Austria m.fl. punkterna 42–46, C-369/04 Hutchison 3G m.fl. och C-267/08, SPÖ Landesorganisation. Se även avsnitt 15.5.

Fler omständigheter som kan tas i beaktande vid bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger finns i avsnitt 7.3.2 i samband med genomgång av hobby.

7.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML

7.3.1 Huvudregeln enligt ML

Huvudregeln

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet, är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL (4 kap. 1 § 1 ML). Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Enligt IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. näringskriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning (13 kap. 1 § första stycket IL).

Näringsverksamhet

Enligt huvudregeln i ML är det avgörande för yrkesmässigheten om verksamheten har karaktär av näringsverksamhet. Det saknar betydelse för bedömningen av yrkesmässigheten enligt ML att en juridisk persons inkomster och utgifter ska hänföras till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. Det avgörande för bedömningen är att verksamheten har karaktär av näringsverksamhet, dvs. att den uppfyller näringskriterierna enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Verksamhet som är hänförlig till inkomstslaget kapital eller tjänst är normalt inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

Vad gäller de olika näringskriterierna brukar talas om att kriteriet självständighet avgränsar mot anställning (inkomst av tjänst) och kriteriet varaktighet mot tillfälliga försäljningar som inkomstskattemässigt beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastighet

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL räknas innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. Skatteverket anser att en verksamhet, som avser driften av en näringsfastighet eller som har naturlig anknytning till driften av fastigheten, kan anses som yrkesmässig enligt ML även om näringskriterierna i IL inte är uppfyllda (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Trots detta så kan vissa omsättningar leda till yrkesmässighet enligt ML (4 kap. 1 § 2 ML). Se avsnitt 7.3.2.

Direkt effekt

Direktivets bestämmelser om ekonomisk verksamhet kan ges direkt effekt vid bedömning av yrkesmässighet. Direkt effekt innebär att artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska ha företräde före 4 kap. 1 § 1 ML om tillämpningen av mervärdesskattedirektivet är till fördel för den enskilde. För det fall att mervärdesskattedirektivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas (Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

7.3.2 Former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet

Näringsliknande former

Som yrkesmässig verksamhet enligt ML räknas också verksamhet som bedrivs under former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former), under förutsättning att ersättningen överstiger 30 000 kr (4 kap. 1 § 2 ML). Med ersättning förstås allt som säljaren erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § ML). Den erhållna ersättningen ska inte minskas med mervärdesskatt. Beloppskriteriet är därför uppfyllt om ersättningen är 30 001 kr eller mer.

Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Bestämmelsen om näringsliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet.

EU-konform tolkning

ML:s regler om yrkesmässighet ska enligt Skatteverket tillämpas konformt med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter. För det fall omsättningen överstiger 30 000 kr ska således begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med i mervärdesskattedirektivet, dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger (Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

I mervärdesskattedirektivet finns en uppräkningslista av när ekonomisk verksamhet föreligger. Bland annat tillhandahållande av tjänster inom fria yrken omfattas av ekonomisk verksamhet. Sådana fria yrken kan vara t.ex. fotografer,

journalister, konstnärer eller uppfinnare. Vid utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar (t.ex. 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 av den enskilde genom objektiva omständigheter (artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).

Hobbyverksamhet

Det ska bedömas utifrån de särskilda omständigheterna i varje enskilt fall om den som bedriver verksamhet som är hobby är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 ML (näringsliknande former), genom direktivkonform tolkning eller, när den enskilde begär direkt effekt, bedriver ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Hobbyverksamhet ska således inte generellt undantas från skattskyldighet på den grunden att yrkesmässigheten inte är uppfylld i och med att näringsverksamhet inte bedrivs enligt IL.

Det ska särskilt noteras i detta fall att begreppet ekonomisk verksamhet inte förutsätter en vinst, när det är fråga om sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, utan det ska vara fråga om verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. När det gäller 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 (artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).

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. inte bara 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 därför registrering till mervärdesskatt ske först när den enskilde kan visa att objektiva omständigheter föreligger.

Exempel på verksamhet där det kan innebära att ekonomisk verksamhet bedrivs i vissa fall utan att det är näringsverksamhet enligt IL är verksamhet med hästar, fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet. En prövning ska dock göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller hästar, se även avsnitt 27.

7.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänstprestation 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 det bl.a. beaktas 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.

De kriterier som främst ska ha betydelse för bedömningen av självständigheten är enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag kan anses bedriva näringsverksamhet. Omständigheten att ekonomiska investeringar helt saknas har inte någon avgörande betydelse. En näringsidkare som startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som första uppdragsgivare kan bedömas som självständig näringsidkare enligt IL. Inte heller det faktum att uppdragsgivarens lokaler eller maskiner används behöver innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet (prop. 2008/09:62 s. 26).

Vidare ska i mervärdesskattedirektivet beaktas vid denna prövning. Genom villkoret att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (artikel 10 i mervärdesskattedirektivet).

EU-domstolen har 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 (235/85 kommissionen mot Nederländerna och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla).

EU-domstolen har funnit att en fysisk person, som utförde samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för dess räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan personen och bolaget, inte själv var att anse som beskattningsbar person (C-355/06, van der Steen).

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.

Idrottsutövares verksamhet

En idrottsutövares verksamhet är enligt Skatteverket yrkesmässig om verksamheten uppfyller kraven för ekonomisk verksamhet, oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Någon uppdelning i reklamverksamhet respektive tävlingsverksamhet ska i normalfallet inte göras. Vid bedömningen av om verksamheten är yrkesmässig måste således ersättningen för utförda reklamtjänster i form av sponsorbidrag beaktas. En förutsättning är att sponsorbidraget utgör ersättning för tillhandahållna tjänster och inte har karaktär av en gåva (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 785485-09/111 och Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

F-skatt

Skillnaden mellan reglerna för registrering till mervärdesskatt och för tilldelning av F-skattsedel är att det räcker med en avsikt att bedriva näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel men för registrering till mervärdesskatt krävs att denna avsikt kan styrkas genom objektiva omständigheter. I vissa fall kan därmed en begäran om tilldelning av F-skattsedel beviljas (avsikt finns) samtidigt som anmälan om registrering till mervärdesskatt avslås (avsikten har inte kunnat styrkas genom objektiva omständigheter) (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111).

Bedömningen av näringsverksamhet som görs vid tilldelning av F-skattsedel är inte alltid är identisk med den bedömning som görs för att pröva om sökanden ska registreras till mervärdesskatt (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111).

7.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet

Näringsfastighet

I ett förhandsbeskedsärende ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302). Högsta förvaltningsdomstolen har också funnit att en bostadsrättsförenings

verksamhet med upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående var yrkesmässig enligt ML (RÅ 2003 ref. 80).

Stiftelser

Högsta förvaltningsdomstolen har 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. Skatterättsnämnden ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML (RÅ 1996 not. 168).

En pensionsstiftelse är enligt Skatteverket inte en sådan näringsidkare som avses i ML eftersom stiftelsen normalt sett endast förvaltar egna medel. Den som enbart förvaltar eget kapital är inte en beskattningsbar person (Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 504356-09/111).

Fackförbund m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett fackförbund som med egen anställd personal tillhandahöll två andra fackförbund bl.a. kanslitjänster genom ett samverkansavtal bedrev yrkesmässig verksamhet enligt ML. Till den del tillhandahållandet avsåg förhandlingstjänster var dock tjänsterna undantagna från skatteplikt (RÅ 2001 ref. 34 [I]). Se vidare avsnitt 5.3.2.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att verksamhet med ackordskontroll/ ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML (RÅ 1997 ref. 16). På grund av nya fackliga avtal är den här typen av granskningsarvoden under avveckling. Fackförbunden kommer i stället att ta ut ett s.k. utvecklingsarvode av arbetsgivaren för att finansiera utvecklingen av den fackliga verksamheten (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111).

Den verksamhet som ett fackförbund respektive en hyresgästförening bedriver för att på grundval av en förhandlingsordning förhandla om bl.a. löner och hyror utgör inte yrkesmässig verksamhet (RÅ 2001 ref. 34 och RÅ 2001 not. 51).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML (RÅ 2001 ref. 15).

- Danstillställning** Kammarrätten har ansett att en ideell förenings anordnande av danstillställningar var att anse som näringsverksamhet inkomstskattemässigt och att de därmed även var skattskyldiga för mervärdesskatt (KRNJ 2007-11-20, mål nr 1453–1455-07).
- Kammarrätten har ansett att en ideell förenings anordnande av eftermiddagsdanser var att anse som näringsverksamhet enligt IL och att föreningen därmed även var skattskyldig för mervärdesskatt (KRNS 2007-11-27, mål nr 2537-07).
- Stilleståndsersättning** Skatterättsnämnden har bedömt en s.k. stilleståndsersättning. Ett antal föreningar, vars medlemmar driver bolag, har bildat en intresseorganisation. Bland medlemmarna utses förtroendemän. En s.k. stilleståndsersättning utbetalas till den valde förtroendemannens bolag. Ersättningen är avsedd att täcka bolagets fasta kostnader i verksamheten under den tid förtroendemannauppdraget utförs. Skatterättsnämnden ansåg att det förtroendemannauppdrag bolagets ägare påtagit sig inte kan anses utgöra någon av bolaget bedrivna näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL eller därmed jämförlig rörelse (SRN 2005-12-21).
- Ekonomisk verksamhet** I följande tre kammarrättsdomar rörande ekonomisk verksamhet har verksamheten ansetts utgöra hobbyverksamhet inkomstskattemässigt och därmed inte utgöra näringsverksamhet.
- Kammarrätten har mot bakgrund av befintligt praxis från EU-domstolen kommit fram till att en verksamhet som successivt byggts upp genom investeringar i både inventarier och djur får anses medföra att ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet bedrivits (KRSU 2003-06-03, mål nr 1591-02).
- Kammarrätten har ansett att mervärdesskattedirektivets bestämmelser om ekonomisk verksamhet har direkt effekt. Begreppet ekonomisk verksamhet, tolkad genom EU-domstolens olika avgöranden, ansågs skilja sig från den motsvarande svenska bestämmelsen i ML. Direktivbestämmelsen ansågs vara klar, precis och ovillkorlig. Mot bakgrund härav skulle direktivbestämmelsen ges företräde framför den svenska bestämmelsen. Kammarrätten 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 (KRNG 2003-10-08, mål nr 5817–5825-01).

I ett senare mål har kammarrätten bekräftat det tolknings sätt som framkom i KRNG 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 (KRNG 2004-07-08, mål nr 7188–7194-03).

Ändrad verksamhetsinriktning

Kammarrätten har avgjort ett mål gällande ett mervärdesskatteregistrerat bolag som yrkat avdrag för ingående skatt vid förvärv av ett samlarur. Vid utredningen framkom att bolaget ändrat verksamhetsinriktning jämfört med den anmälda verksamheten vid registreringstillfället. Kammarrätten angav att bolaget har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger vid bedömning av avdragsrätten. Förutom förvärvet av samlaruret, kunde bolaget endast uppvisa kopior av e-post korrespondens för eventuellt köp av ytterligare ett ur. Kammarrätten ansåg att bolaget inte visat med objektiva omständigheter att de bedrev en yrkesmässig eller ekonomisk verksamhet med konst och antikviteter som medför skattskyldighet och medgav inte avdrag för ingående skatt (KRNS 2005-09-16, mål nr 2638-05).

Skatteverket anser att domen visar att en ändrad verksamhetsinriktning ska anmälas och bedömas på samma sätt som en ny verksamhet. I det fall registrering för mervärdesskatt finns för tidigare verksamhet ska således ny bedömning ske för den nya verksamhetsinriktningen. Det är företaget som har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger när verksamheten har ändrats.

Virtuella världar

En deltagare i online-spel som säljer elektroniska eller andra tjänster i en virtuell värld kan enligt Skatteverkets bedömning anses bedriva näringsverksamhet enligt de kriterier som finns i IL. I sådana online-spel där deltagarna genom transaktioner i den virtuella världen erhåller ersättningar som kan omvandlas till pengar som är gällande betalningsmedel omsätter deltagarna, vid det tillfälle ersättningarna tas ut ur spelet och omvandlas till pengar, tjänster som är skattepliktiga. För att deltagarna ska vara skattskyldiga ska de bedriva verksamheten yrkesmässigt. En bedömning får göras i det enskilda fallet av verksamhetens omfattning, varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Skatteverket anser att en speldeltagare som, utan att

bedriva näringsverksamhet, självständigt och med viss varaktighet omsätter elektroniska tjänster för mer än 30 000 kr, bedriver en verksamhet i jämförbara former och är yrkesmässig. Den som tillhandahåller spelet, dvs. möjligheten för andra att spela online-spel, bedriver en verksamhet som normalt uppfyller de kriterier som krävs för näringsverksamhet. En sådan näringsidkare bedriver därför yrkesmässig verksamhet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111).

7.3.5 Näringsidkare

Karaktär av näringsverksamhet

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i 1 kap. 15 §, 2 a kap., 3 kap. 30 b § 4, 5 kap., 9 a och b kap. samt 11 kap. 1 § ML.

Med näringsidkare förstås – 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 (prop. 1994/95:57 s. 161).

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på de motsvarande ställen där näringsidkare används i ML. Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar. Se avsnitt 7.2.

Vid bedömning av omsättningsland för tjänster avses med näringsidkare en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet. Vid denna bedömning anses dessutom alla andra juridiska personer som är registrerade till mervärdesskatt vara näringsidkare (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111).

Ideella föreningar

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en idrottsförening som utbetalt ersättning till utländska idrottsföreningar för övergång med mera av fotbollsspelare ska ses som en näringsidkare vid bedömningen av omsättningsland. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att idrottsföreningen inte kunde anses vara annat än en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet och att begreppet näringsidkare inte var definierat i ML. Det saknades skäl att inte tolka begreppet näringsidkare i ML i enlighet med motsvarande begrepp, beskattningsbar person, i mervärdesskattedirektivet. Att det i ML finns särskilda regler om allmännyttiga ideella föreningars yrkesmässiga verksamhet, som inte har någon motsvarighet i

mervärdesskattedirektivet, ansågs inte innebära någon särskild svensk reglering av begreppet näringsidkare i dessa sammanhang (RÅ 2007 ref. 57).

En ideell förening som bedriver näringsverksamhet och som omsätter varor eller tjänster i den verksamheten är en näringsidkare i ML:s mening även om näringsverksamheten inte räknas som yrkesmässig. En sådan förening kan vara skyldig att betala mervärdesskatt vid förvärv av vissa tjänster från utlandet. En ideell förening kan således vara skyldig att som köpare av sådana tjänster betala mervärdesskatt för andras omsättningar, trots att föreningen inte skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt för motsvarande egna omsättningar inom landet då föreningens verksamhet i övrigt undantas från yrkesmässighet (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att verksamheten i en ideell förening som bedrev ridundervisning, tävlingsverksamhet, stalluthyrning och caféverksamhet var yrkesmässig endast när det gällde stalluthyrningen och caféverksamheten. Domstolen ansåg att regleringen i 4 kap. 8 § ML innebär att den aktuella ridundervisningen och tävlingsverksamheten inte ska anses ha bedrivits yrkesmässigt. Bestämmelserna i 3 kap. 11 a § ML, som inte omfattar sådana föreningar som regleras i 4 kap. 8 § ML, ansågs inte ha någon självständig betydelse. I mervärdesskattedirektivet undantas från skatteplikt en organisation utan vinstsyfte som tillhandahåller idrott. Trots en avvikande regleringen i ML jämfört med direktivet leder bestämmelserna fram till samma resultat nämligen att tillhandahållandena inte ska bli föremål för mervärdesskatt (RÅ 2010 ref. 54).

EU-domstolen har uttalat att den som till någon del bedriver ekonomisk verksamhet, 5 % i det aktuella fallet, och förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den del av verksamheten som inte anses vara ekonomisk verksamhet (C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet. Högsta förvaltningsdomstolen har därefter fastställt det överklagade förhandsbeskedet i enlighet med EU-domstolens tolkningsbesked. Stiftelsen ska anses som beskattningsbar person när stiftelsen förvärvar konsulttjänster från annat EU-land för att användas i den verksamhet som stiftelsen bedriver med stöd av omställningsavtalet (RÅ 2009 ref. 54).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked angående två allmännyttiga ideella föreningar som förvärvat elektroniska tjänster från ett företag i ett land utanför EU ansett att föreningarna var skattskyldiga för förvärvet av tjänsterna. Föreningarna hade intäkter i form av bl.a. kursavgifter och webbutik. Föreningarna var beskattningsbara personer, omsättning av elektroniska tjänster är skattepliktig och den som omsatte tjänsten var en utländsk företagare (SRN 2010-08-27).

Holdingbolag

Ett holdingbolag är inte en beskattningsbar person enligt EU-domstolen. Eftersom ett holdingbolag inte är en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet är ett holdingbolag inte heller en näringsidkare enligt ML (C-60/90 Polysar och C-155/94, Wellcome Trust).

7.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

7.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet

7.4.1.1 Viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter

Vissa tillhandahållanden som kan utgöra inkomst av kapital

Upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 45 kap. 8 § IL, är yrkesmässig även i det fall ersättningen räknas som inkomst av kapital. Det är här fråga om upplåtelse eller avyttring i samband med allframtidsupplåtelse av fastighet, varvid ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna kan betraktas antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet ska valet av inkomstslag vid inkomstbeskattningen inte ha någon betydelse för beskattningen av mervärdesskatt (4 kap. 3 § första stycket 1 ML).

7.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet

Vissa tillhandahållanden från privatbostad

Som yrkesmässig verksamhet räknas 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 (4 kap. 3 § första stycket 2 ML).

Yrkesmässigheten gäller även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomstbeskattningen eller hänförs till inkomst av kapital.

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

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna vid vissa omsättningar från privatbostadsfastighet anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr (4 kap. 3 § andra stycket ML).

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 avverkningensrätt, rätten att ta jord, sten eller liknande produkter från fastigheten.

7.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av privatbostadsfastighet

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för uthyrning av privatbostadsfastighet, är denna att betrakta som yrkesmässig (4 kap. 3 § första stycket 3 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 (4 kap. 3 § andra stycket ML).

Angående fastighetsbegreppet, se avsnitt 19.2. Angående uthyrning av verksamhetslokal, se avsnitt 21.

7.4.2 Utländsk företagare

En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns inte. En bedömning av om ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet föreligger görs också här (4 kap. 1 § ML, 4 kap. 5 § ML).

7.4.3 Staten och kommunerna

Konkurrensneutral

En grundläggande princip för mervärdesskatten är att den ska vara konkurrensneutral. Av den anledningen ska i princip även utåtriktad offentlig verksamhet, dvs. sådan som drivs av staten

eller en kommun, beskattas. Den offentliga verksamheten ska inte gynnas av skattesystemet i konkurrens med motsvarande privat verksamhet.

Staten ett skattesubjekt

För såväl staten som kommunerna gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. På motsvarande sätt är tillhandahållanden mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun inte omsättningar utan ett tillgodoseande av kommunens egna behov. En förutsättning för detta är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (regeringen.se) fyra affärsdrivande verk, Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket samt Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas inte av definitionerna på staten och kommun (1 kap. 16 § ML).

Yrkesmässighet för staten och kommun

Vid bedömningen av yrkesmässighet för offentligrättsliga organ måste först avgöras om organet över huvud taget bedriver någon form av yrkesmässig verksamhet enligt ML. Om sådan verksamhet saknas omfattas inte verksamheten av mervärdesskattens tillämpningsområde. Det är först om yrkesmässig verksamhet bedrivs som det blir aktuellt att bedöma om verksamheten kan omfattas av undantaget på grund av myndighetsutövning. Om den bedrivna verksamheten utgör sådan myndighetsutövning som omfattas av undantaget ska slutligen en bedömning göras om det offentligrättsliga organets verksamhet är så konkurrensutsatt att det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen om verksamheten inte beskattades. Om så är fallet ska verksamheten ändå anses yrkesmässig, trots att det är fråga om myndighetsutövning (4 kap. 7 § ML).

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

Konkurrensregel

Det kan bli aktuellt att anse en verksamhet som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun bedriver som yrkesmässig verksamhet om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Denna konkurrensregel blir aktuell att tillämpa endast om myndigheten bedriver någon ekonomisk

verksamhet som skulle anses yrkesmässig om inte undantaget för myndighetsutövning fanns (4 kap. 7 § andra stycket ML).

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 (4 kap. 7 § tredje stycket ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Offentligrättsliga organ ska inte anses som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentligrättsliga organ. Det gäller även om de i samband med denna verksamhet uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer (artikel 13 i mervärdesskattedirektivet).

Vissa verksamheter där offentligrättsliga organ alltid ska anses vara beskattningsbara personer, såvida verksamheten inte bedrivs i liten skala, är exempelvis tillhandahållanden av vatten, gas, elektricitet, värmeenergi, hamn- och flygplatstjänster och persontransporter (Bilaga I till mervärdesskattedirektivet).

**Två rekvisit
uppfyllda för
undantag**

Mervärdesskattedirektivet medger endast undantag från ekonomisk verksamhet för offentligrättsliga organ för den del av verksamheten som de utför som sådana organ. Det innebär att två rekvisit måste vara uppfyllda för att bestämmelsen ska kunna tillämpas enligt EU-domstolen. Det ska dels vara fråga om ett offentligrättsligt organ, dels sådan verksamhet som det offentligrättsliga organet utför i egenskap av sådant (235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkterna 20 och 21).

EU-domstolen har ansett att ett beviljande från den nationella regleringsmyndigheten med ansvar för frekvenstilldelning av sådana tillstånd som för 3G mobiltelesystem, inte utgör ekonomisk verksamhet. Detta omfattas därmed inte av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Någon bedömning av om verksamheten är myndighetsutövning behöver inte göras (C-369/04, Hutchison 3G m.fl.).

7.4.3.1 Myndighetsutövning

Myndighetsutövning

Begreppet myndighetsutövning har definierats 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.” (prop. 1989/90:111 s. 209)

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. Det är inte heller fråga om myndighetsutövning 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

EU-domstolen har 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 (C-446/98, Fazenda Pública).

För hantering av parkeringsavgifter i Sverige, se vidare avsnitt 7.4.3.3.

Broavgift

Den avgift som tas ut av Transportstyrelsen för färd över Svinesundsbron är offentligrättsligt reglerad. Tillhandahållandet av denna brotrafik är ett annat exempel på vad som kan utgöra led i myndighetsutövning. I och med att tillhandahållaren är ett offentligrättsligt organ så omfattas tillhandahållandet av undantaget från yrkesmässighet.

När det är fråga om färd över Öresundsbron så är tillhandahållaren inget offentligrättsligt organ vilket innebär att till-

handahållandet inte kan omfattas av undantaget för myndighetsutövning.

Vägtullar

EU-domstolen har ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull är att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet (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).

Karantänsveterinärer

Jordbruksverkets tillhandahållande av karantänsveterinärstjänster, utförda av egen personal, utgör enligt Skatteverket sådant tillhandahållande som utgör myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässigt (Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152).

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 beslut som innebär myndighetsutövning meddelas. Omsättning av sådana tillhandahållanden är därmed skattefri.

Vad som ingår som ett led i myndighetsutövning ska tolkas i ljuset av EU-rätten. Det innebär att sådan omsättning av varor och tjänster som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller måste utföras i egenskap av myndighet för att omfattas av undantaget. Det är således inte tillräckligt att omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning vid en annan myndighet. Tillhandahållande av underlag i form av olika utredningar som en myndighet gör åt en annan myndighet kan t.ex. inte ingå som ett led i myndighetsutövning, bara för att den förvärvande myndigheten ska använda underlaget i ett kommande myndighetsbeslut (Skatteverket 2008-01-21, dnr 131 18187-08/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, som innebär att en läkartjänst bestående i att utfärda intyg rörande taxilegitimation och utlåtande rörande färdtjänst inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Ett offentlighetsrättsligt organ ska undantas från skattskyldighet enbart för verksamhet eller transaktioner som det utför i denna egenskap. Bestämmelsen i 4 kap. 7 § ML är således endast tillämplig på tjänster som ingår som led i myndighetsutövning utövad av tillhandahållaren. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på omsätt-

ningen av de tjänster som avses i ärendet eftersom dessa tjänster inte ingår i någon sökandes myndighetsutövning (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

Högsta förvaltningsdomstolen har med liknande motivering fastställt ett annat förhandsbesked som innebär att den tjänst en läkare tillhandahåller försäkringskassan vid ett s.k. avstämningmöte inte ingår som ett led i myndighetsutövning RÅ 2007 ref. 88 [II]).

Skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster föreligger i de fall det kan anses vara fråga om tillhandahållande av varor eller tjänster på grund av privaträttsliga avtal. Detta gäller oavsett om ersättningens storlek är reglerad i författning. Exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet är ordningshållning enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig att stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden utgör led i myndighetsutövning (RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900).

Ansökningsavgifter

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

Kopior och avskrifter m.m.

Avgifter för kopior och avskrifter samt bevis och registerutdrag enligt 15 § AvgF kan i vissa fall ha sådant samband med myndighetsutövning att tillhandahållandet inte är att anse som yrkesmässigt enligt ML, medan det i andra fall inte föreligger sådant samband. Handläggningen av dessa ärenden sker emellertid oftast under expeditionsmässiga förhållanden, som gör att det i praktiken inte är möjligt att i det enskilda fallet utreda de omständigheter som bör läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen. Med hänsyn härtill anser Skatteverket att alla tillhandahållanden som ska avgiftsbeläggas enligt 15 § AvgF bör kunna anses ingå som led i den myndighetsutövning som ursprungligen har legat till grund för den utlämnade handlingen. Mervärdesskatt bör därför inte påföras i något fall.

Skatteverket anser att även för kommuner och landsting, och således inte bara för staten, gäller att mervärdesskatt inte ska påföras sådan avgift som tas ut för tillhandahållande av kopior och avskrifter m.m. av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen (RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100).

Avgifter för varor och tjänster

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

Tillstånd

Skatteverket bedömer att en kommun inte utövar myndighetsutövning när kommunen debiterar ut kostnaden för tillstånd för grävningsarbeten på allmän platsmark. Tillståndet att gräva, och åtgärderna i samband därmed, sker på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur. Kommunen tillhandahåller ledningsägaren en tjänst som avser tillståndet att gräva. Denna tillståndsgivning är yrkesmässig (Skatteverket 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111).

Anslutningen av en enskild fastighet till det fasta vattenledningsnätet är enligt EU-domstolen en del av tjänsten att tillhandahålla vatten som omfattas av uppräknningen i mervärdesskattedirektivets bilaga I av sådana verksamheter som alltid ska anses yrkesmässiga även om de bedrivs av offentliga organ. Ett offentligrättsligt organ som tillhandahåller sådana anslutningar kan därför inte undantas från ekonomisk verksamhet på grund av sin egenskap av offentligrättsligt organ (C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien).

7.4.3.2 Offentligrättsliga organ

Den som omsätter varor eller tjänster måste vara ett offentligrättsligt organ för att verksamhet som bedrivs genom myndighetsutövning ska kunna undantas från yrkesmässighet.

Tolkas enligt nationella regler

EU-domstolen har klargjort att vilka som ska tolkas som offentligrättsliga organ avgörs av varje lands nationella lagstiftning (de förenade målen 231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro). EU-domstolen har även slagit fast att åtskillnad mellan offentlig och privat verksamhet endast kan göras på grundval av det rättsliga system som tillämpas på offentliga organ i den nationella lagstiftningen. Det är således upp till respektive medlemsland att klassificera vilka verksamheter som omfattas av den offentligrättsliga verksamheten som medför undantag från ekonomisk verksamhet i ljuset av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet (C-4/89, Carpaneto Piacentino).

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 (Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111).

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.

EU-domstolen ansåg att uppbörd av skatt som utfördes av särskilda uppbördsmän på uppdrag av den lokala skatteförvaltningen inte kunde undantas från ekonomisk verksamhet när denna verksamhet delegerats till privata företag (C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla).

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet är sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet.

7.4.3.3 Konkurrensregeln

Konkurrensregeln i ML

Det kan bli aktuellt att anse en verksamhet som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun bedriver som yrkesmässig verksamhet om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Detta trots att omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Denna konkurrensregel blir aktuell att tillämpa endast om myndigheten bedriver någon ekonomisk verksamhet som skulle anses yrkesmässig om inte undantaget för myndighetsutövning fanns (4 kap. 7 § andra stycket ML).

Mervärdesskattedirektivet

Enligt mervärdesskattedirektivet ska ett offentligträttsligt organ inte anses som beskattningsbar person när det gäller verksamhet som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentligträttsliga organ. Det finns dock ett undantag från detta vid konkurrens. Denna regel innebär att när offentligträttsliga organ bedriver verksamhet eller genomför sådana transaktioner enligt ovan, ska de ändå anses som beskattningsbara personer i vissa fall. Det gäller om verksamheterna eller transaktionerna skulle

leda till en betydande snedvridning av konkurrensen om de behandlades som icke beskattningsbara personer (artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet).

En enskild skattskyldig som är konkurrent till ett offentligt organ kan åberopa artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet för att göra gällande att dennes rättigheter har åsidosatts, eftersom det offentliga organet är befriat från mervärdesskatt eller har beskattats för lågt (C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle).

EU-domstolen har ansett att den omständigheten att ett försäljningsställe för mjölkvoter behandlades som en icke skattskyldig person inte medför någon konkurrensnedvridning eftersom försäljningsstället i ett sådant fall som målet gällde inte hade någon konkurrens med privata näringsidkare (C-408/06, Götz).

EU-domstolen anser att frågan ska avgöras utifrån konkurrensläget inom hela det område inom vilket myndigheten bedriver verksamhet utan uppdelning på flera olika lokala delmarknader. Begreppet konkurrensnedvridning ska inte tolkas restriktivt. Förutom faktisk konkurrens ska även potentiell konkurrens beaktas. Om en myndighets verksamhet på ett visst område avskräcker privata aktörer från att starta verksamhet har konkurrensen i och med det snedvridits (C-288/07, Isle of Wight Council m.fl.).

När det gäller att avgöra om betydande snedvridning av konkurrensen föreligger ska enligt Skatteverkets uppfattning en bedömning i första hand göras utifrån verksamheten som sådan. Det innebär att bedömning ska göras om det kan förekomma att ett eller flera offentliga organ inom en viss verksamhet i Sverige konkurrerar med privaträttsliga subjekt. Verksamhet där det kan finnas en konkurrenssituation mellan offentliga och privaträttsliga aktörer på marknaden inom landet ska kunna omfattas av konkurrensregeln. Bedömningen ska göras utifrån verksamheten som sådan inom hela landet och inte någon annan geografiskt begränsad marknad. Om betydande snedvridning av konkurrensen föreligger inom en viss verksamhet till någon del i landet ska all sådan verksamhet anses yrkesmässig även om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning. Vid bedömning av om det föreligger en sådan konkurrenssituation som kan omfattas av bestämmelsen ska även potentiell konkurrens beaktas. Orsaken till detta är att det inte behöver föreligga en faktisk konkurrens utan det räcker att det ska kunna leda till en sådan. För att det ska kunna föreligga en potentiell konkurrens måste denna vara

verklig. Att så är fallet kan stödjas genom någon form av objektiva omständigheter, t.ex. en marknadsundersökning, eller andra objektiva indicier som kan visas. En rent fiktiv konkurrens innebär således inte att regeln kan tillämpas (Skatteverket 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111).

Med betydande snedvridning av konkurrensen avses en icke försumbar konkurrenssnedvridning. Vidare avses både sådan konkurrenssnedvridning som är till nackdel för konkurrerande privaträttsliga subjekt och sådan som är till nackdel för det offentlighetsrättsliga organet (C-102/08 SALIX).

Parkeringsavgifter

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift omfattas av undantag från yrkesmässig verksamhet på grund av att den utgör myndighetsutövning. Dock ska sådan parkeringsverksamhet anses bedriven i konkurrens vilket medför att yrkesmässighet ändå föreligger. Verksamheten får anses bedriven i konkurrens med annan parkeringsverksamhet bedriven på tomtmark eller i parkeringshus. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det klarlagt att det finns ett samband mellan den prissättning som sker i den för kommunerna förbehållna gatuparkeringsverksamheten och prissättning i övrig parkeringsverksamhet (RÅ 2010 ref. 3).

7.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten

7.5.1 Kost åt personal

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässigt när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt (4 kap. 2 § ML).

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

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas vidare i avsnitt 30.4.

7.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

7.5.2.1 Allmänt om undantagets omfattning

Yrkesmässigheten för allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan, är begränsad om de är frikallade från inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § eller 14 § IL. Detta innebär att en verksamhet bedriven av en ideell förening eller registrerat trossamfund, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet inte är yrkesmässig i mervärdesskattehänseende (4 kap. 8 § ML).

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund. Ideella föreningar som inte är allmännyttiga och därmed inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML har ingen motsvarighet i mervärdesskattedirektivets regler om beskattningsbar person. Mervärdesskattedirektivet har i stället ett antal undantag från skatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset i artikel 132.

Närmare redogörelse för IL:s regler finns i Skatteverkets Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327). Vad som där anförs gäller i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund.

Restaurangverksamhet

Kammarrätten har funnit att en studentkår som med anställd personal bedrev en restaurang i hyrda lokaler med betydande omsättning inte var undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL på ett sådant sätt att verksamheten var undantagen från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML. Allmänheten kunde besöka restaurangen på samma villkor som studenterna. Kammarrätten ansåg sammantaget att restaurangen bedrevs stadigvarande och under ungefär likartade former som annan näringsverksamhet. Verksamheten ansågs på grund av arten och omfånget inte som ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 7 kap. 8 § IL eller ha annan naturlig anknytning till sådant ändamål. Det hade heller inte gjorts gällande att verksamheten av hävd utnyttjats som finan-

sieringskälla för studentkåren (KRNJ 2007-11-15, mål nr 1818-07).

**Redovisnings-
verksamhet**

Kammarrätten har ansett att en allmännyttig ideell förening bedrev två självständiga verksamheter varav den ena utgjorde näringsverksamhet enligt IL. Denna verksamhet var även yrkesmässig enligt ML. Föreningens huvudsakliga verksamhet var att bedriva studieverksamhet. För inkomster hänförliga till denna del var föreningen befriad från inkomstskatt. Frågan i målet var hur de redovisningstjänster som föreningens anställda utförde åt andra juridiska personer skulle klassificeras. Enligt domstolen kunde inte redovisningsverksamheten, mot bakgrund av hur denna bedrevs, anses ha naturlig anknytning till föreningen allmännyttiga ändamål. Den kunde inte heller anses utgöra en hävdvunnen förvärvskälla. Redovisningsverksamheten kunde inte anses ingå i samma självständiga näringsverksamhet då det saknades inre samband. Det var således fråga om två självständiga näringsverksamheter där föreningen var skattskyldig för redovisningsverksamheten (KRNJ 2007-02-07, mål nr 1718-1719-06).

**Krematorie-
verksamhet m.m.**

Skatteverket anser att en församlings begravningsverksamhet, däribland kremering och transport av den avlidnes aska har naturlig anknytning till församlingens religiösa ändamål. En församlings begravningsverksamhet är därmed inte yrkesmässig. Däremot anses försäljning av överskottsvärme från krematorier inte ha sådan anknytning till församlingens religiösa ändamål. Försäljningen sker i konkurrens med andra tillhandahållare på marknaden. En sådan försäljning kan enligt Skatteverket varken vara ett direkt led i församlingarnas religiösa verksamhet eller ha någon annan naturlig anknytning till det religiösa ändamålet. Skatteverket anser dock att försäljningen ingår i samma självständiga näringsverksamhet som begravningsverksamheten (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

**Huvudsaklighets-
kravet – 75 %**

Om det i en förvärvskälla av denna anledning finns både verksamhet som kan undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL, t.ex. begravningsverksamhet, och verksamhet som inte kan undantas, t.ex. försäljning av överskottsvärme, får beskattningen avgöras genom en huvudsaklighetsbedömning. Enligt Skatteverket innebär en huvudsaklighetsbedömning att om inkomsten av förvärvskällan till minst 75 % kommer från verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger ska inkomsten från förvärvskällan i sin helhet undantas från beskattning. Om däremot inkomsten från den verksamhet

för vilken skattskyldighet inte föreligger, inte uppgår till 75 % av verksamhetens totala inkomster, kommer inga inkomster i verksamheten att omfattas av undantaget i 7 kap. 7 § IL. Detta innebär att endera är ingen del av verksamheten yrkesmässig eller så är hela förvärvskällan yrkesmässig (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

Direkt effekt

Skatterättsnämnden har ansett att en allmännyttig ideell förening bedrivit ekonomisk verksamhet enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är så klar, precis och ovillkorlig att den får anses uppfylla villkoren för när en bestämmelse ska ha direkt effekt. Föreningen hade åberopat den direkta effekten av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet för att hävda sin skyldighet att betala mervärdesskatt (SRN 2004-03-11).

7.5.2.2 Allmännyttig ideell förenings innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av Skatteverket har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som finns i 4 kap. 8 § ML (4 kap. 1 § 1 ML).

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

Begränsningen av yrkesmässigheten medför, när villkoren här för uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till mervärdesskatt för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska inte heller ske.

Om föreningen till mindre än hälften använder fastigheten i sin egen verksamhet anses däremot inkomsten komma från yrkesmässig verksamhet. Föreningen är då skattskyldig för fastighetsförvaltningen enligt de allmänna reglerna om övriga förutsättningar är uppfyllda.

7.5.2.3 Kyrklig verksamhet

Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, vilka vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt denna lag.

Kyrkogårdsförvaltning

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 yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

För kyrkans fastighetsförvaltning gäller de allmänna reglerna.

Kyrklig samfällighet

Skatterättsnämnden har funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen ifråga har ansetts utgöra skilda skattesubjekt och omsättningarna har ansetts gjorda i yrkesmässig verksamhet (SRN 2001-05-03). Sökanden överklagade förhandsbeskedet vad avsåg tillhandahållandet av vaktmästartjänster åt ett stift i samband med gudstjänster. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet, i den överklagade delen och fann att skattskyldighet inte förelåg för detta tillhandahållande (RÅ 2002 not. 101).

Prästlönetillgångar

Inom Svenska kyrkan, som är ett registrerat trossamfund, finns ett antal organisatoriska delar som är självständiga juridiska personer. Bland dessa finns stiftet som är Svenska kyrkans regionala organisationer. Prästlönetillgångarna ingår inte i trossamfundet utan är självständiga rättssubjekt av stiftelsekaraktär. Det är stiftet som förvaltar prästlönetillgångarna. Skatteverket har bedömt att den kostnadstäckning som stiftet betingar sig avseende förmögenhetsförvaltningen enligt lag, dvs. när stiftet agerar såsom förvaltare av tillgångarna å prästlönetillgångarnas vägnar, inte kan anses hänförlig till någon omsättning. Däremot är det fråga om omsättning när stiftet handhar den löpande driften av prästlönetillgångarna (Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111).

Ekonomisk förening

En ekonomisk förening som tillhandahåller kremering och transport av den avlidnes aska åt församlingar inom Svenska kyrkan får anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML. Om föreningen även är säljare av överskottsvärme ingår också denna försäljning i den yrkesmässiga verksamheten (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

7.6 Samfälligheter

En samfällighet är en fastighetsbildning som kan förvaltas antingen av fastighetsägarna gemensamt eller av en särskild för ändamålet bildad förening. En sådan förening är en juridisk person som kan bli skattskyldig för mervärdesskatt. I en ägarförvaltd samfällighet kan delägare bli skattskyldiga.

Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (RÅ 1970 Fi. 1465, RÅ 1983 1:26 och RÅ 1986 not. 675).

Utåtriktad verksamhet finns

Om däremot samfälligheten tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses föreligga vilka, om de är skattepliktiga, medför skattskyldighet om de görs i en yrkesmässig verksamhet (RÅ 1979 1:15).

I ett förhandsbeskedsärende ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en vägsamfällighetsförenings verksamhet med upplåtelse av väg åt utomstående mot ersättning av 40 000 kr under ett år var yrkesmässig och att föreningen var skattskyldig för omsättningen (RÅ 2002 ref. 13).

Enligt Skatteverkets uppfattning bör det inte anses som en yrkesmässig verksamhet då en ägarförvaltd samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning får ersättningar från utomstående.

**Skattskyldighet
för respektive
delägare**

Om en ägarförvaltd samfällighet får ersättning från utomstående i sådan omfattning att verksamheten anses yrkesmässig blir det fråga om en fördelning av skattskyldigheten för delägarna på motsvarande sätt som avdragsrätten, se vidare avsnitt 14.5.2. Yrkesmässigheten får i dessa fall bedömas enskilt för varje delägare.

8 Skattesubjekt

8.1 Inledning

Såväl fysiska som juridiska personer kan utgöra skattesubjekt och vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala mervärdesskatt till staten. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga. För vissa juridiska personer gäller speciella regler.

8.2 Företagsformer m.m. som beskrivs i 6 kap. ML

8.2.1 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Handels- och kommanditbolag

Handelsbolag är juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. I ett handelsbolag är delägarna personligen och solidariskt ansvariga för bolagets åtaganden. I ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, måste det finnas minst en delägare som är obegränsat ansvarig för bolagets åtaganden (komplementär). Övriga delägare (kommanditdelägare) ansvarar inte med mer än vad var och en satt in i bolaget.

För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML (6 kap. 1 § ML). Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret (1 kap. 1 § lag [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag [HBL]). För att ett handelsbolag ska uppkomma enligt lagen ställs således två krav, dels att det finns ett avtal mellan bolagsmännen, dels att registrering har skett. I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

”En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret

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

Ett handelsbolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter (1 kap. 4 § HBL). Bolagets rättskapacitet uppkommer vid registreringen i handelsregistret, på samma sätt som för aktiebolag (2 kap. 25 § ABL) och ekonomiska föreningar (1 kap. 2 § andra stycket lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar).

Ett handelsbolag upphör att vara en juridisk person med rättskapacitet när bolaget är upplöst. För att ett handelsbolag ska anses vara upplöst krävs att en skriftlig skifteshandling upprättas (2 kap. 36 och 44 §§ HBL).

Vinstandelar från kommanditbolag

I ett flertal domar och förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen respektive Skatterättsnämnden behandlat frågan om delägars tillhandahållande av tjänster åt ett handelsbolag utgör omsättning eller tillskjutande av arbetsinsatser m.m. enligt bolagsavtalet. Förutsättningarna i de enskilda fallen är delvis olikartade. Avtal och faktiska omständigheter har avgjort bedömningarna.

I ett förhandsbeskedsärende fann Skatterättsnämnden 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. Skatterättsnämnden 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 (SRN 1999-10-12).

Skatterättsnämnden har i ett annat förhandsbeskedsärende ansett att ett bolag som ingick som komplementär i ett kommanditbolag inte var skattskyldigt för sina tillhandahållanden gentemot kommanditbolaget. Omständigheterna var de att komplementären var den ende av bolagsmännen i kommanditbolaget som var ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Från kommanditbolaget erhöll komplementären ett förvaltningsarvode. Skatterättsnämnden 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.” (SRN 2000-01-17).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, som behandlade frågan om skattskyldighet skulle föreligga för ett antal aktiebolag som var delägare i ett kommanditbolag genom vilket advokatverksamhet skulle bedrivas. Utåt skulle advokatverksamheten bedrivas i kommanditbolaget. Aktiebolagen skulle enligt avtal tillhandahålla advokater till kommanditbolaget. Aktiebolagen och dess ägare skulle inte få bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget. För av varje advokat utfört arbete skulle kommanditbolaget månatligen utbetala ett i förväg bestämt belopp till aktiebolagen. Vad som därefter vid årets slut kunde återstå av resultatet i kommanditbolaget skulle i huvudsak fördelas lika mellan aktiebolagen. Skatterättsnämnden 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”. Skatterättsnämnden fann att skattskyldighet inte förelåg för aktiebolagen (RR 2001-10-17, mål nr 4453-2000, jfr RÅ 2001 ref. 60).

Skatterättsnämnden har kommit till samma slutsats i ytterligare två förhandsbeskedsärenden samt i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked. Aktiebolagen som var delägare i kommanditbolagen ansågs inte tillhandahålla några tjänster och var därmed inte skattskyldiga för mervärdesskatt (SRN 2003-04-24, SRN 2004-02-10 och RÅ 2005 ref. 19).

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 (SRN 2003-01-23). Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett annat förhandsbesked enligt vilket en grundläggande förutsättning för att det ska anses vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget och inte en omsättning till bolaget är att en bolagsman i denna sin egenskap antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. Skatterättsnämnden anser att en sådan situation inte föreligger när en utomstående person, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt handelsbolaget (RÅ 2007 ref. 6).

Omsättning till handelsbolag

Skatterättsnämnden har ansett att bolagsmännens tillhandahållanden till sitt handelsbolag mot ersättning utgjorde självständiga omsättningar i bolagsmännens egna verksamheter. Förutsättningarna i det ärendet var att en byggnad ska uppföras av delägarna i handelsbolaget i syfte att bolaget i första hand ska bli ägare till den. Av handlingarna framgick inte att fastigheten efter uppförandet ska ingå i någon av bolaget bedrivna verksamhet. För uppförandet erhåller delägarna ersättning av medel som upplånats från externa långivare eller en av delägarna. Vad bolagsmännen här uppbär för sina tillhandahållanden är således, enligt Skatterättsnämnden, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknade art som varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för omsatta varor och tjänster (SRN 2005-06-23). Sökanden överklagade förhandsbeskedet, men återkallade senare sin talan.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, gällande frågan om en mervärdesskattegrupp är skattskyldig för förvärv av tjänster som tillhandahålls från en utländsk handelsbolagsdelägare till ett HB som är medlem i mervärdesskattegruppen. Bolaget X AB som är grupphuvudman i en mervärdesskattegrupp äger gemensamt med Y AS, etablerad i utlandet, ett handelsbolag Z HB som ingår i mervärdesskattegruppen. Enligt bolagsavtalet ska Z HB tillhandahålla IT-tjänster till företag verksamma inom försäkringsbranschen. Enligt bolagsavtalet sköts förvaltningen av Z HB av delägarna samt av anställd personal. I förvaltningen ingår bl.a. att Y AS i egenskap av bolagsman ska tillhandahålla IT-tjänster. Mervärdesskattegruppen ansågs skattskyldig för tjänster som tillhandahålls från den utländske handelsbolagsdelägaren till handelsbolaget som är medlem i mervärdesskattegruppen (RÅ 2008 not. 19).

EU-domstolen har ansett att en delägare i ett bolag bildat enligt nederländsk lag agerade som en självständig beskattningsbar person i avtal om uthyrning av en honom tillhörig byggnad åt bolaget (C-23/98, Heerma).

Transaktioner mellan delägare och HB/KB

Skatteverket har behandlat frågan om ett tillhandahållande av en vara eller tjänst i utbyte endast mot en viss del av bolagets framtida resultat är en omsättning enligt ML. I ett sådant fall erhåller delägaren inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet. Om delägaren tillhandahåller bolaget en vara eller en tjänst mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning enligt ML (Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111).

EEIG

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

dagen för registrering. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

En EEIG, vilken levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag till medlemmar i grupperingen eller till tredje parter, ska vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 2 i rådets förordning [EG] nr 1777/2005. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 5 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011). Motsvarande reglering finns i 6 kap. 1 § ML.

De särskilda bestämmelserna i SBL som tar sikte på handelsbolag ska, om inte annat har föreskrivits, gälla även i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (1 kap. 5 § SBL). Enligt 11 § lagen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar är Bolagsverket registreringsmyndighet för intressegrupperingar. En europeisk ekonomisk intressegruppering måste vara registrerad hos Bolagsverket för att bestämmelserna i ML och SBL ska vara tillämpliga på sådant rättssubjekt.

8.2.2 Enkla bolag och partrederi

8.2.2.1 Inledning

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 (1 kap. 3 § HBL). Verksamheten får, men måste inte, avse näringsverksamhet. Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

Ett partrederi föreligger om flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt idka sjöfart med eget fartyg (5 kap. 1 § sjölagen). En särskild anmälan om partrederiavtal ska lämnas till den registreringsmyndighet som anges i sjölagen. För förpliktelser som uppkommer för partrederiet svarar varje redare i förhållande till sin andel i fartyget i den mån han inte åtagit sig större ansvarighet. För partrederi kan väljas en huvudredare.

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet (6 kap. 2 § ML). Vid samäganderätt, dvs. när en viss egendom, t.ex. en fastighet, ägs gemensamt av två eller flera delägare, behandlas delägarna på samma sätt som i ett enkelt bolag.

**Representant-
redovisning**

Efter ansökan av samtliga delägare får Skatteverket besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt (23 kap. 3 § SBL). Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan Skatteverket kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg.

Ansökan om representantredovisning för enkelt bolag eller partrederi ska göras gemensamt av samtliga delägare i bolaget (blankett SKV 5711). Samtliga delägare ska underteckna ansökan. Utöver representantansökan ska även en skatte- och avgiftsanmälan lämnas avseende den verksamhet som det enkla bolaget eller partrederiet bedriver. Denna lämnas i representantens namn och undertecknas av honom. I skattebetalningslagen saknas särskilda bestämmelser om registrering av representant för enkelt bolag och partrederi. Sådan representant jämställs dock med skattskyldig (1 kap. 4 § tredje stycket 4 SBL). Representanten kan därför registreras till mervärdesskatt på denna grund för det enkla bolagets räkning, allt under förutsättning att den verksamhet som det enkla bolaget bedriver omfattas av skattskyldighet enligt ML.

**Registrerings-
nummer och
skattekonto**

Representanten tilldelas ett särskilt registreringsnummer för redovisning och betalning avseende det enkla bolaget. Under detta registreringsnummer sker mervärdesskatte- och arbetsgivarredovisning för det enkla bolaget eller partrederiet. Ett särskilt skattekonto upprättas för representanten för registrering och inbetalning av det enkla bolagets mervärdesskatt och i förekommande fall arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Skattedeklaration

Vid representantredovisning ska mervärdesskatt alltid redovisas i en skattedeklaration, eftersom det inte föreligger någon skyldighet för representanten att lämna självdeklaration för det enkla bolagets räkning. Även om det inte föreligger någon skyldighet för representanten att lämna självdeklaration för det enkla bolagets räkning kan redovisning för helt beskattningsår i skattedeklaration inte medges. Detta följer av att det inte är representanten för det enkla bolaget som är skattskyldig enligt ML utan han ska bara svara för redovisningen. En representant är

således inte en sådan ”mervärdesskattskyldig” som kan medges - redovisning för helt beskattningsår enligt 10 kap. 15 § SBL.

Spel anordnat i enkelt bolag

Skatterättsnämnden har uttalat att det med hänsyn till det i ärendet ingivna utkastet till samarbetsavtal fanns tillräckliga skäl för att vid bedömningen utgå från att ett enkelt bolag förelåg. 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 vårdades väl. Parterna skulle fördela intäkterna från automaterna så att av nettointäkterna 50 % tillföll lokal innehavaren (SRN 2010-02-05).

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).

I det enskilda fallet måste det med ledning av avtalet avgöras om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 5.3.1.5.

Frågan om ett enkelt bolag kan anses föreligga i vissa fall i samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas har berörts i en skrivelse. Skatteverket anser att tolkningen av de olika avtalen mellan Svenska spel och restauratörerna måste göras självständigt i varje enskilt fall (RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901).

Kortsamarbete

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som rörde ett samarbetsavtal mellan ett kreditkortsföretag och ett detaljistföretag. Enligt avtalet ska företagen genom ett enkelt bolag tillsammans driva en korttjänst som innefattar marknadsföring och utgivning av ett betal- och kreditkort med kortförmåner hos detaljistföretaget. Det ingångna avtalet ansågs inte innebära att företagen gemensamt bedriver en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från de verksamheter som företagen bedriver i övrigt. Innebörden av avtalet ansågs i stället vara att detaljistföretaget tillhandahåller kortföretaget tjänster mot ersättning (RÅ 2009 not. 172).

8.2.2.2 Konsortier

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

Ett handelsbolag föreligger om konsortiet som bolag har förts in i handelsregistret.

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

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

8.2.2.3 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

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

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

När departementschefen i prop. 1992/93:137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

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

Vattenförbund

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

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

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

8.2.3 Konkursbon

Har en skattskyldig försatts i konkurs övergår skattskyldigheten till konkursboet efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML). Se vidare avsnitt 40.

8.2.4 Dödsbon

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet (6 kap. 4 § ML).

8.2.5 Staten och kommun

För såväl staten som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som

syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet.

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

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

En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (regeringen.se) fyra affärsdrivande verk; Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på staten och kommun i 1 kap. 16 § ML. Ett statligt affärsverk är skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som bedrivs av verket (6 kap. 6 § ML).

8.2.6 Förmedling i eget namn

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för mervärdesskatt, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet (6 kap. 7 § ML).

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

Galleris förmedling

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML (RÅ 2003 ref. 39). Se även avsnitten 13.3.2 och 28.4.1.2.

	<p>Frågan om skatteplikt, skattskyldighet och skattesats ska således avgöras i varje led för sig vid förmedling i eget namn.</p>
Försäljning av prenumerationer	<p>Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer inte tillhandahållit några förmedlingstjänster. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 2002 ref. 113). 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.</p>
Oäkta kommissionärsföretag	<p>Bestämmelser om ett annat slags, ibland såsom oäkta betecknat, kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 8.3.</p>
Producentauktioner	<p>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 (6 kap. 8 § ML). 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.</p> <p>Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen (Kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § första stycket 1 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</p>

**Auktions-
förrättare**

en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

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

8.3 Mervärdesskattegrupp

Bestämmelser om gruppregistrering till mervärdesskatt finns i 6 a kap. ML. En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Skatteverket anser 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 (RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900).

Syftet med bestämmelserna om gruppregistrering är att finansiella företag i en sådan grupp kan undgå en annars inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen.

Ansökan om gruppregistrering görs av grupphuvudmannen på blankett SKV 5714. Ärenden om gruppregistrering, ändring eller upphörande av gruppregistrering handläggs av den region som enligt arbetsordningen ska fatta beslut avseende den som ska fungera som grupphuvudman. Beslutsfattare är normalt den region inom Skatteverket där grupphuvudmannen har sitt säte eftersom det är grupphuvudmannen som registreras under gruppens registreringsnummer till mervärdesskatt.

En mervärdesskattegrupp bildas genom att Skatteverket fattar ett särskilt beslut om att registrera en sådan grupp, gruppregistrering (6 a kap. 4 § ML). Av detta beslut framgår också vem som utsetts till grupphuvudman. Gruppregistreringen består till dess Skatteverket har beslutat att den ska upphöra (6 a kap. 5 § ML). Verket kan också enligt samma lagrum besluta om ändring i gruppens sammansättning och byte av grupphuvudman.

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 bedrivna av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

- Grupphuvudman** I de fall den verksamhet som en mervärdesskattegrupp bedriver medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska registrering till mervärdesskatt ske. I fråga om mervärdesskattegrupper är det gruppen som är skattskyldig till mervärdesskatt men grupphuvudmannen likställs med skattskyldig och är den som ska företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt. Det är således grupphuvudmannen som är skyldig att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering. Skatteverket ska registrera mervärdesskattegruppen till mervärdesskatt i grupphuvudmannens namn (3 kap. 1 § första stycket 3 SBL). Jämför prop. 1997/98:148 s. 47.
- Skattekonto** Ett särskilt skattekonto ska upprättas för grupphuvudmannen för registrering och inbetalning av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt (3 kap. 5 § andra stycket SBL). Härigenom undviks en sammanblandning av medel som härrör från gruppens mervärdesskatt och sådana som avser grupphuvudmannens egna skatter.
- Registreringsnummer** Skatteverket tilldelar varje mervärdesskattegrupp ett särskilt registreringsnummer (tio siffror).
- I det fall mervärdesskattegruppen också registreras som skattskyldig till mervärdesskatt tilldelas gruppen även ett registreringsnummer för mervärdesskatt (tolv siffror), som utfärdas på grupphuvudmannen.
- Det är det för gruppen tilldelade registreringsnumret för mervärdesskatt som ska användas av gruppen, t.ex. på de fakturor som sänds ut från i gruppen ingående företag. Det är också registreringsnumret för mervärdesskatt som ska uppges vid unionsintern handel och som uppgiftslämnare i den periodiska sammanställningen.

	<p>Befintliga registreringsnummer för mervärdesskatt för i gruppen ingående företag avregistreras från den tidpunkt gruppen anses bildad och är inte giltiga för tid därefter.</p>
Överklagande	<p>Beslut som Skatteverket fattar om gruppregistrering – bildande, ändring eller upphörande – får överklagas till förvaltningsrätten (20 kap. 1 § tredje stycket ML). Det är alla berörda parter som har rätt att överklaga. Även det allmänna ombudet hos Skatteverket har sådan rätt. Tidsfristen för överklagande är 2 månader.</p> <p>Beskattningsbeslut överklagas av gruppen genom grupphuvudmannen. Tidsfristen beträffande dessa överklaganden är 6 år.</p>
Ändrade förhållanden	<p>Ändras förhållande i en mervärdesskattegrupp ankommer det på grupphuvudmannen att underrätta Skatteverket om ändringen. Underrättelsen ska lämnas inom två veckor från det ändringen inträffade. Skatteverket kan förelägga grupphuvudmannen att lämna sådan underrättelse (23 kap. 3 b § SBL).</p> <p>Ett beslut om ändring av en gruppregistrering gäller fr.o.m. dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer (6 a kap. 5 § tredje stycket ML).</p>
Skattedeklaration	<p>Det är grupphuvudmannen som är deklarationsskyldig för den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver. Redovisningen ska göras i en skattedeklaration (10 kap. 9 § första stycket 5 SBL). En mervärdesskattegrupp kan således inte lämna sin redovisning i en självdeklaration.</p> <p>Skattedeklarationen ska innehålla nödvändiga identifieringsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas samt de uppgifter om mervärdesskatt som ingår i deklarationen (10 kap. 17 § andra stycket SBL).</p>
Periodisk sammanställning	<p>Grupphuvudmannen ska för mervärdesskattegruppens räkning även lämna uppgifter om handel med andra EU-länder i periodiska sammanställningar (10 kap. 33 § SBL).</p> <p>Det ankommer på grupphuvudmannen att svara för redovisningen och betalningen av den mervärdesskatt som hänför sig till mervärdesskattegruppens verksamhet. Det åligger grupphuvudmannen att hålla underlaget för mervärdesskattegruppens mervärdesskatteredovisning tillgängligt för Skatteverkets kontroll (23 kap. 3 a § SBL).</p>
Ansvar för skatt	<p>Varje företag i gruppen är solidariskt betalningsansvarigt för skatten (12 kap. 8 b § SBL).</p>

**Utbetalning av
överskjutande
ingående skatt**

I det fall utbetalning av överskjutande ingående skatt ska ske hos grupp-huvudmannen ska först underskott på grupp-huvudmannens eller annan gruppmedlems skattekonto täckas. Täcks inte alla sådana underskott ska avräkning ske i den ordning som grupp-huvudmannen bestämmer (18 kap. 7 a § SBL)

I avsnitten 15.2.2.3 och 15.3 behandlas återbetalning till utländska företagare och återbetalningsansökningar i annat EU-land.

Fackförbund

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som behandlat vilka krav som kan ställas på en näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn. Ett fackförbund tillhandahöll administrativa tjänster till ett helägt försäkringsbolag. Skatterättsnämnden ansåg att fackförbundet inte kunde ingå i en mervärdesskattegrupp med försäkringsbolaget eftersom fackförbundets huvudsakliga verksamhet inte var att tillhandahålla administrativa tjänster åt försäkringsbolaget (RÅ 2004 ref. 34).

Banker

Högsta förvaltningsdomstolen har gjort bedömningen att ett antal finansiellt fristående banker på grund av nära organisatoriska och ekonomiska samband hade rätt att bilda en mervärdesskattegrupp (RÅ 2005 not. 106).

**Fast driftställe
i Sverige**

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked vari Skatterättsnämnden funnit att transaktioner inom gruppen inte är att anse som interna transaktioner inom ett enda företag när tillhandahållandena sker till eller från en utländsk filial till något av företagen inom gruppen (RÅ 2006 not. 29). Skattskyldighet uppkommer således i ett sådant fall.

8.4 Skatteupplag

Från skatteplikt undantas import, omsättning och unionsinternt förvärv av varor som anges i 9 c kap. 9 § ML om dessa varor placeras i eller redan finns i ett skatteupplag. Vad som avses med skatteupplag framgår av 9 c kap. 3 § ML. För varje skatteupplag ska finnas en av Skatteverket godkänd upplagshavare. Upplagshavaren ska vara registrerad till mervärdesskatt för sin lagringsverksamhet.

Mervärdesskatt ska tas ut när en vara upphör att vara placerad i ett skatteupplag. Den som föranleder att varorna upphör att vara placerad i ett skatteupplag är skyldig att betala skatten.

Se vidare avsnitt 37.2.

8.5 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Bolaget anses vara bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare (2 kap. 4 § första stycket ABL). Bolagets styrelse ska härefter inom sex månader anmäla bolaget för registrering. Först genom registreringen hos Bolagsverket får bolaget rättskapacitet. Innan bolaget har registrerats kan det inte förvärva rättigheter eller åta sig skyldigheter och det kan heller inte föra talan i domstol eller hos annan myndighet (2 kap. 25 § ABL).

Bolaget kan dock bli ansvarigt efter registreringen för förpliktelser enligt åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 26 § ABL stadgas: ”När bolaget har registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildades.”

Kammarrätten har, prövat frågan om ett aktiebolags ansvarighet för åtgärder som vidtagits före registreringen. Målet gällde ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det registrerats. Kammarrätten fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen (KRNS 1972-06-05, mål nr 6278–6279-1971).

Civilrättsligt ansvar för ett bolag uppkommer endast om bolaget registreras hos Bolagsverket. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt ansvariga för förpliktelsena (2 kap. 26 § ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett nytt aktiebolag som startar verksamheten efter bildandet, men före registreringen, kan bli skattskyldigt för mervärdesskatt, EU-domstolen har berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag (C-137/02, Faxworld).

Ombildning

Retroaktivt byte av verksamhetsform (t.ex. överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag) har enligt praxis inte

godtagits i mervärdesskattehänseende. Högsta förvaltningsdomstolen har, vid efterbeskattning, ansett att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomstbeskattningen, var skattskyldig till mervärdesskatt för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat mervärdesskattedeclarationer. Skattskyldigheten hade inträtt under den del av året då verksamheten bedrevs i enskild firma (RÅ 1977 Ba 42). Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten kan därför inte överlåtas med retroaktiv verkan när t.ex. en enskild näringsverksamhet ombildas till aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat ärende ansett att ett beslut om registrering till mervärdesskatt inte kan utformas med retroaktiv verkan. Registreringen är en kameral åtgärd och gäller från och med beslutet därom (RÅ 1987 ref. 115).

I det fall någon har blivit skattskyldig och redovisningsskyldig utan att ännu vara registrerad föreligger enligt domen inte något hinder mot upprättandet av deklARATIONER och beskattningsbeslut avseende tid före registreringen.

Upplösta bolag

Aktiebolag som likviderats eller upplösts genom konkurs kan under vissa förutsättningar återfå partsabiliteten. Det gäller exempelvis om det framkommer ytterligare tillgångar som inte var kända då konkursen eller likvidationen avslutades. Konkursen eller likvidationsförfarandet kan under sådana omständigheter återupptas.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt.

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

Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler, se avsnitt 8.3.

Filialer och fasta etableringsställen

En juridisk person är ett enda skattesubjekt. Olika enheter inom ett och samma bolag utgör inte självständiga skattesubjekt i förhållande till varandra när varor eller tjänster tillhandahålls dem emellan. Det gäller när ett svenskt bolag har verksamhet inom olika enheter eller på olika orter inom landet eller ett fast etableringsställe i ett annat land. Det gäller också när ett utländskt bolag har ett fast etableringsställe eller en filial här.

Lagen (1992:160) om utländska filialer gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. En filial är ett utländskt företags avdelningskontor med självständig förvaltning i Sverige. Enligt förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. ska utländska företag som vill bedriva näringsverksamhet i Sverige utan att registrera ett dotterbolag normalt registrera en filial hos Bolagsverket. När Bolagsverket registrerat filialen tilldelas den ett organisationsnummer men filialen är inte en separat juridisk person utan en del av det utländska företaget.

Enligt lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse 1 kap. 5 § förstås med filial ett avdelningskontor med självständig förvaltning varvid även ett utländskt kreditinstituts etablering av flera driftställen ska anses som en enda filial.

Begreppet filial ska inte förväxlas med det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe som är ett unionsrättsligt begrepp. Bedömningen av fast etableringsställe i mervärdesskattehanseende görs oberoende av juridisk form och eventuell filialregistrering. En självständig skattemässig bedömning ska göras. Enbart en filialregistrering innebär inte i sig att det finns ett etableringsställe här i landet även om det ofta är så att den som registrerar en filial också har en sådan etablering som anses utgöra ett fast etableringsställe enligt ML och mervärdesskattedirektivet. Se mer angående fast etableringsställe i avsnitt 39.2.

EU-domstolen har konstaterat, att ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat, som inte utgör någon självständig juridisk enhet, och som tillhandahålls tjänster av det bolag som det tillhör, inte ska anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som har fördelats på etableringsstället till följd av tillhandahållandet (C-210/04, FCE Bank).

Europabolag

En annan associationsform, Europabolag (Societas Europaea), är införd i Europa och Sverige. Ett europabolag är en europeisk

associationsform för gränsöverskridande verksamhet i aktiebolagsform. Bolaget är en juridisk person med aktiekapital fördelat på aktier. Sätet och huvudkontoret ska finnas i en och samma medlemsstat. Sätet kan flyttas från en medlemsstat till en annan utan att bolaget behöver avvecklas i den första staten och bildas på nytt i den andra. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning 2157/2001/EG och prop. 2003/04:112.

8.6 Panthavare

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

8.7 Samfällighet

ML har ingen särskild definition av begreppet samfällighet. Definition av samfällighetsbegreppet återfinns däremot i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. Med samfällighet enligt denna lag avses

1. samfällighet enligt fastighetsbildningslagen (1970:988),
2. annan mark som gemensamt tillhör ägarna av de mantalskrivna 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 exploaterings-samverkan.

Exempel på ändamål för vilka samfälligheter finns är anläggande och skötsel av enskilda vägar, vatten- och avlopps-anläggningar, dikningar m.m. En samfällighet kan förvaltas av ägarna (ägarförvaltning). En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet (14 § anläggningslagen).

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. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en samfällighetsförening som förvaltade en vägsamfällighet var skattesubjekt när skattskyldighet uppkom för upplåtelse av vägar åt utomstående (RÅ 2002 ref. 13).

I en ägarförvaltd samfällighet kan delägarna om de bedriver yrkesmässig verksamhet bli skattskyldiga för samfällighetens omsättning till utomstående.

Se vidare om yrkesmässighet i avsnitt 7.6 och avdragsrätt i avsnitt 14.5.2.

8.8 Ideella föreningar och trossamfund

Förening

En förening bildas genom att den antar stadgar och väljer styrelse. I och med detta är den en juridisk person som kan ha tillgångar, ansvara för skulder och andra förpliktelser och vara part inför t.ex. myndigheter och domstolar. Rättssubjekt, som betecknar sig som en förening, är i regel en förening. Det förekommer däremot att ett subjekt, som betecknar sig som en stiftelse, i verkligheten är en förening. Ett kännetecken på en förening är att den har medlemmar.

Ideell förening

För ideella föreningar finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening, som själv begär detta.

Till gruppen ideella föreningar räknas förening som inte är

- ekonomisk förening (SFS 1987:667),
- sambruksförening (SFS 1975:417),
- understödsförening (SFS 1972:262),
- samfällighetsförening (SFS 1973:1150 om förvaltning av samfällighet), jfr avsnitt 8.7,
- vattenförbund (SFS 1976:997), jfr avsnitt 8.2.2.3.

Trossamfund

Med registrerat trossamfund avses Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt lagen om trossamfund (5 kap. 1 § lagen (1998:1593) om trossamfund). Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

Yrkesmässigheten för ideella föreningar och trossamfund behandlas i avsnitt 7.5.2.

8.9 Stiftelser

I stiftelselagen (1994:1220) finns bestämmelserna om förvaltning, revision, tillsyn, registrering m.m. av stiftelser. En stiftelse bildas genom ett stiftelseförordnande och en förmögenhetsdisposition i enlighet med förordnandet. Stiftelseförordnandet ska innehålla en förklaring från stiftarens sida att han för ett bestämt ändamål vill skapa en varaktig och självständig förmögenhet. Av förordnandet ska också framgå vilken egendom som stiftaren har för avsikt att tillskjuta till förmån för ändamålet. Beträffande förmögenhetsdispositionen krävs att den utgörs av egendom som har avskilts från stiftarens förmögenhet och har tagits om hand av någon som åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet. Rättskapacitet erhåller en stiftelse när den rättsligt sett anses bildad.

Enligt stiftelselagen indelas stiftelserna i huvudsak i följande typer

- vanliga stiftelser,
- insamlingsstiftelser,
- kollektivavtalsstiftelser,
- pensions- och personalstiftelser.

Stiftelselagen omfattar inte alla stiftelser. Exempelvis regleras vissa pensions- och personalstiftelser i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. (tryggandelagen). En pensionsstiftelse som omfattas av tryggandelagen är inte en beskattningsbar person (Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 504356-09/111).

Yrkesmässighet för stiftelser behandlas i avsnitt 7.3.4.

9 Beskattningsland – varor

9.1 Allmänt om internationell handel med varor

9.1.1 Inledning

Vid beskattning av internationell handel med varor är det viktigt att avgöra i vilket land en omsättning (transaktion) ska anses ha ägt rum. Enligt EU:s regler ska beskattning nämligen som huvudregel ske i det land i vilket en transaktion har ägt rum.

Det finns emellertid undantag från denna princip och det gäller vid handel med varor som transporteras mellan EU-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. unionsinternt förvärv i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt eller i varans destinationsland.

Omsättnings- respektive beskattningsland

Ovanstående innebär att vid handel med varor är begreppen omsättningsland och beskattningsland inte alltid samma sak. En vara kan anses omsatt i ett EU-land (omsättningsland) men beskattas i ett annat EU-land på grund av bestämmelserna om unionsinternt förvärv (beskattningsland).

Destinations- principen

Vid export, dvs. försäljning av varor som levereras till länder utanför EU, är den så kallade destinationsprincipen tillämplig. Det innebär att försäljningen sker utan mervärdesskatt i det land inom EU från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i destinationslandet.

Även vid handel mellan EU-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas det system som framgår ovan, dvs. att omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av köparens förvärv sker i destinationslandet genom att köparen gör ett s.k. unionsinternt förvärv. Denna ordning för beskatt-

ning av handel mellan medlemsländer är en övergångsordning (se artikel 402 i mervärdesskattedirektivet). Tanken är att övergångsordningen ska ersättas av en slutlig ordning, som i princip innebär att beskattning ska ske i ursprungslandet. Kommissionen ska vart fjärde år från dagen för antagandet av mervärdesskattedirektivet lämna en rapport till Europaparlamentet och rådet som ska pröva om villkoren för en övergång till den slutliga ordningen är genomförbar. Detta innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla.

Ursprungsprincipen

Destinationsprincipen tillämpas dock inte fullt ut. I vissa fall sker beskattning enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EU-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.

Beskattningsgrundande händelse

För att uppnå beskattningsresultat i linje med ovan nämnda principer gäller vid handel inom EU att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse. Om omsättningen utgör den beskattningsgrundande händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av omsättningen är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning, se vidare avsnitt 4.4.2. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt för att undvika dubbelbeskattning. I ML finns ett sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

Vinstmarginalbeskattade varor

Unionsinterna försäljningar och unionsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 32.6.

9.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner

EU:s mervärdesskatteområde

Med EU eller EU-land avses de områden som tillhör den Europeiska unionens mervärdesskatteområde. I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och

utvidgningar som utgör mervärdesskatteområdet (1 kap. 10 a–c §§ ML). Se avsnitt 1 och bilaga 9.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Motsvarande regler om territoriellt tillämpningsområde finns i artiklarna 5–8 i mervärdesskattedirektivet.

**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 mervärdesskattedirektivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svenskt mark- och sjöterritorium.

**Definition av
export, införsel
och import**

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EU-land eller utanför EU. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EU, dvs. i eller till ett tredjeland utgör export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom eller utom EU.

Med import ska förstås införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (2 kap. 1 a § ML).

9.1.3 Vara eller tjänst

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla. Med tjänst förstås allt annat (1 kap. 6 § ML). I normalfallet bör det inte vara några problem att avgöra om tillhandahållandet avser vara eller tjänst. Det kan dock uppstå situationer då det måste avgöras om tillhandahållandet ska ses som vara eller tjänst. Ett exempel på detta är tillhandahållande av reparationstjänster eller byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst.

**Elektronisk
handel**

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster som sker elektroniskt. Vid elektronisk handel kan en beställning över elektroniska nät resultera antingen i en leverans på elektronisk väg (online), dvs. med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektroniska medel eller

en leverans på icke-elektronisk väg (offline), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

**Leverans online,
alltid tjänst**

Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras online är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Leveranser online brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst.

Försäljning eller uthyrning av publikationer, bilder, CD-skivor och videofilmer på datadiskett, CD-ROM-skiva eller videokassett är enligt praxis att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet online är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. För bedömning av omsättningsland för dessa tjänster, se avsnitt 10. Se även skrivelse RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 2003. Del av riktlinjen motsvaras av artiklarna 11 och 12 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 samt bilaga I till densamma. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 samt bilaga I till densamma.

När det gäller ADB-program görs åtskillnad mellan standardprogram och skräddarsydda program. Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet online är det fråga om omsättning av en tjänst, se avsnitt 10.

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet

presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

**Verktyg –
underordnat till-
handahållande**

Kammarrätten har funnit att kostnader för att ta fram ett verktyg i vissa fall kan anses som underordnat varan. Frågan gällde kostnader för framtagning av verktyg som inte levererats till kunden i annat EU-land. Verktyget togs fram efter instruktioner av kunden och användes uteslutande för att tillverka visst antal av viss vara. Varorna såldes till annat EU-land. Kostnaden för verktyget var att anse som en kostnadskomponent som ingick i priset för den av verktyget tillverkade varan och därmed underordnad varan (KRNG 2005-12-30, mål nr 7561-03 och 7563-03).

9.1.4 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om det i ett enskilt fall inte i förväg är klart vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen m.m. är det viktigt att gå systematiskt tillväga för att komma fram till vilka bestämmelser som ska tillämpas för att rätt beskattningsresultat ska uppnås.

**Börja med
omsättningsland**

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Om omsättningen har skett i Sverige enligt 5 kap. ML kan det därefter vara lämpligt att undersöka om något av undantagen i 3 kap. ML är tillämpligt, t.ex. de undantag som avser omsättning av varor som transporteras till andra EU-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 unionsinternt förvärv enligt 2 a kap. ML är tillämpliga. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

9.1.5 Disposition av avsnitt 9

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskattningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

- Omsättningsland, avsnitt 9.2.
- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land, avsnitt 9.3.
- Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder, avsnitt 9.4.

- Trepårtshandel in om EU, avsnitt 9.5.
- Handel med fler än tre parter inom EU, avsnitt 9.6.
- Export, avsnitt 9.7.

Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro, avsnitt 9.8.

Import

Bestämmelserna om import behandlas i avsnitt 44.

Avdragsrätt

När det gäller avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt vid internationell handel, se avsnitten 14 och 15.

**Lagrings-
förfaranden**

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML, se avsnitten 37 och 44.

9.2 Omsättningsland

9.2.1 Inledning

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Detta gäller under förutsättning att omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Om däremot förvärvet är den beskattningsgrundande händelsen ska beskattning under vissa förutsättningar ske i Sverige trots att omsättningen har skett utomlands (1 kap. 1 § första stycket 2 ML), se avsnitt 9.4 om unionsinternt förvärv. Mervärdesskatt ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML), se avsnitt 44.

**Omsättning
och leverans**

I ML förekommer både uttrycket ”omsättning av varor” (1 kap. 1 § första stycket 1 ML) och ”leverans av varor” (1 kap. 3 § ML). Skatteverket anser att dessa uttryck ska tolkas EU-konformt. Detta innebär att

- begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor mot ersättning” enligt mervärdesskattedirektivet, samt att
- begreppet ”leverans” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor” enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. överföring av rätten att såsom ägare föfoga över materiella tillgångar.

Vidare innebär detta enligt Skatteverkets uppfattning att omsättning och leverans i ML:s mening alltid inträffar vid samma tidpunkt. Denna tolkning av innebörden av begreppen ”omsättning” och ”leverans” i ML gäller oberoende av civil-

rättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111).

Överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land, dvs. förflyttning av varor utan att äganderätten övergår, likställs under vissa förutsättningar med omsättning (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 6.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 a §§ ML.

– inom landet

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige.

– utomlands

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b–2 d, eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § första stycket ML omsatt utomlands. De särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 3 a §§ ML kan också leda till detta resultat. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige. I 3 a § finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som anses som en omsättning inom landet enligt 2, 2 b–2 d och 3 §§ ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning utomlands enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EU-länder och utanför EU. En omsättning som sker eller anses ske utanför EU betecknas som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige (1 kap. 10 § ML).

Omsättning i ett annat EU-land är omsättning utomlands, men inte export. Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EU-land eller utom EU har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående skatt för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se vidare avsnitt 15.

Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland

Endast i undantagsfall har köparens nationalitet avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas, transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtningen av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje omsättningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EU kan således inte anses som export. Se vidare avsnitt 9.7 angående export.

I vissa fall beskattas förvärvet	Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att mervärdesskatt ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om unionsinternt förvärv kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EU-land där köparen är registrerad till mervärdesskatt (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.
Skattskyldighet	I det fall en omsättning av varor har skett inom landet enligt bestämmelserna i 5 kap. ML och inget av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga ska omsättningen beskattas i Sverige. När det gäller information om vem som är skattskyldig för en viss omsättning, säljaren eller köparen, se avsnitt 4.
Förskott	Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med mervärdesskatt. Detsamma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EU-land. Se avsnitt 9.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML. Se även avsnitt 4.8.7 för skattskyldighetens inträde vid unionsinternt förvärv samt avsnitt 18.4.10 för mer information om redovisningen av unionsinternt förvärv.
	9.2.2 Varor som ska transporteras till köparen
	9.2.2.1 Huvudregel – 5 kap. 2 § första stycket 1 ML
	En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om
	– varan fysiskt finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § eller av 5 kap. 3 a § ML.
	Vid bedömning av omsättningsland enligt huvudregeln spelar det ingen roll vem som står för transporten av varan. Det kan vara säljaren, köparen eller någon annan. Med ”någon annan” avses en tredje person, t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare, som anlitas av säljaren eller köparen (5 kap. 2 § första stycket 1 ML).
Mervärdes-skattedirektivet	Motsvarigheten till 5 kap. 2 § första stycket 1 ML finns i artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
Undantag	Det finns bestämmelser som kan ses som undantag från huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Av dessa framgår att även om varan finns i Sverige då transporten till köparen påbörjas anses omsättningen ändå inte ha skett i Sverige.

- Distansförsäljning** Ett undantag från huvudregeln gäller om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är registrerad till mervärdesskatt för omsättning av varan i det EU-land där transporten avslutas s.k. distansförsäljning (5 kap. 2 a § 1 ML), se vidare avsnitt 9.2.2.4.
- Skatteverket anser att i vissa fall behöver säljaren inte vara registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för att få tillämpa bestämmelsen eftersom mervärdesskattedirektivets bestämmelse om distansförsäljning i artikel 33) kan ges direkt effekt (Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111).
- Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EU-land kan uppkomma vid t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EU-land (se avsnitt 9.2.2.4).
- Monteringsleverans** Från och med den 1 januari 2011 har det införts en bestämmelse om monteringsleveranser i ML. Skatteverket anser att bestämmelsen inte innebär någon förändring i praktiken då Skatteverket redan sedan tidigare gjort motsvarande bedömning med stöd av artikel 36 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen innebär att även om varan finns i Sverige då transporten till köparen påbörjas, men montering eller installation av varan sker i ett annat EU-land s.k. monteringsleverans, anses omsättning inte ha skett i Sverige (5 kap. 2 a § 2 ML), se vidare avsnitt 9.2.2.2.
- Import** Utöver distansförsäljning och monteringsleveranser är även import för omsättning (se avsnitt 9.2.2.3) ett undantag från principen att omsättning av varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas.
- Export m.m.** En omsättning av en vara där transporten av varan påbörjas inom landet men går till ett annat land än ett EU-land kan under vissa förutsättningar anses som omsatt utomlands genom export. Det finns också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska transporteras till en plats utanför EU kan anses omsatta utomlands (5 kap. 3 a § ML), se vidare avsnitt 9.7.
- Undantag från skatteplikt** Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige.
- Observera dock att en vara som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 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 unionsinternt

förvärv i destinationslandet, se vidare avsnitt 9.3. Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 9.2.3.

9.2.2.2 Monteringsleveranser

Vara eller tjänst?

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet tillhandahåller en vara tillsammans med en tjänst i form av montering eller installation ska hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering) s.k. monteringsleverans där omsättningsland bedöms utifrån var monteringen eller installationen sker.

Montering/ installation ringa del

Det är inte fråga om en monteringsleverans när monterings- eller installationsarbetet endast är en ringa del av leveransen. Omsättningsland bedöms i sådant fall utifrån var varan befinner sig när transporten till köparen påbörjas, dvs. i enlighet med 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

Monterings- leverans i Sverige

En vara är 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 (5 kap. 2 § första stycket 2 ML).

Denna regel avser 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 EU (se prop. 1994/1995:57 s. 176).

Överföring

En säljares överföring av varan till Sverige i samband med en monteringsleverans anses inte som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § första stycket 6 ML).

Exempel

DE, en tysk företagare, tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i

Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhandahållande av vara respektive tjänst ska inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett tillhandahållande av vara. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 2 ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något unionsinternt förvärv i Sverige enligt 2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML.

**Monterings-
leverans
i annat land**

Från och med den 1 januari 2011 har det införts en bestämmelse i ML när det gäller bestämmande av omsättningsland för monteringsleveranser som sker i annat EU-land. Skatteverket anser att bestämmelsen inte innebär någon förändring i praktiken då Skatteverket redan sedan tidigare gjort motsvarande bedömning med stöd av artikel 36 i mervärdesskatte-direktivet. Bestämmelsen innebär att i de fall en säljare säljer en vara inklusive montering eller installation, dvs. en s.k. monteringsleverans, där montering eller installation sker i ett annat EU-land, är omsättningen gjord utomlands (5 kap. 2 a § 2 ML). Bestämmelsen gäller endast montering och installation i ett annat EU-land. Motsvarande gäller dock vid monteringsleveranser till tredjeland eftersom sådana leveranser anses som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § första stycket 2 ML samt 5 kap. 2 a § 2 ML motsvaras av artikel 36 första stycket i mervärdes-skattedirektivet. Av artikeln framgår att omsättningsland för varor som transporterats för att installeras eller monteras, ska vara det land där varan installeras eller monteras.

**Överföring vid
monterings-
leverans**

En monteringsleverans föregås av att säljaren gör en gränsöverskridande förflyttning av varan till det EU-land där monteringen/installationen ska ske. En sådan gränsöverskridande förflyttning räknas inte som en överföring av varan enligt artikel 17.2 b i mervärdesskattedirektivet. Det finns därmed ingen uppgiftsskyldighet i den periodiska sammanställningen

för varuförflyttningen, se 6 § i SKVFS 2009:38 i dess lydelse enligt SKVFS 2010:23. Vid motsvarande leverans till Sverige är varuförflyttningen inget unionsinternt förvärv, se 2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML

Sjökabel

Nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel har bedömts av Högsta förvaltningsdomstolen efter att förhandsavgörande inhämtats från EU-domstolen (C-111/05, AB NN). Målet avsåg ett överklagat förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet utgjorde en tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens dom av vilken det framgår att alla delar av den aktuella transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och att de har ett nära samband. Det vore konstlat att dela upp transaktionen och hävda att beställaren först köpt en fiberoptikkabel och därefter, av samme leverantör, köpt installationen av kabeln. Det är således fråga om en sammansatt transaktion där ett tillhandahållande ska anses underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det egentliga tillhandahållandet. En vara kan installeras eller sammansättas utan att transaktionen upphör att klassificeras som leverans av vara. Betydelsen av tjänsten (installationen) måste även undersökas för att kunna klassificera transaktionen. Med beaktande av dessa omständigheter får tillhandahållandet anses som en leverans av vara, eftersom kabeln (varan) efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, kostnaden för själva kabeln utgör den övervägande delen av totalkostnaden samt att den tjänst som tillhandahålls endast begränsas till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov. Vid monteringsleverans ska beskattning ske i det land där installationen sker. Då kabeln installeras i dels två olika medlemsländer, dels utanför unionens område, ska beskattning ske på respektive plats. Totalkostnaden för kabeln inklusive installationen ska fördelas i förhållande till kabelns sträckning. Högsta förvaltningsdomstolen fann därvid att tillhandahållandet ska ses som leverans av vara där beskattning ska ske i Sverige till den del kabeln sträcker sig i Sverige, inom svenskt inre vatten och territorialhav (RÅ 2007 not. 164).

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.5.3. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

9.2.2.3 Import av vara för omsättning

Omsättning inom landet

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till landet från en plats utanför EU av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas (5 kap. 2 § första stycket 3 ML).

Bestämmelsen innebär att en importörs vidareförsäljning av en vara som importerats till Sverige är omsatt inom landet även om transporten av varan sker direkt från ett tredjeland till slutkunden. Omsättningen mellan exportören i ett tredjeland och importören är dock en omsättning utomlands.

Skatteverket anser att bestämmelsen är tillämplig såväl på omsättningar i endast ett led som på omsättningar i flera led, så kallade kedjetransaktioner. Avgörande för bedömningen av om en vara som importerats är omsatt i Sverige är om det är säljaren eller köparen som är skattskyldig för importen enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML. Är säljaren skattskyldig för importen har omsättningen till köparen skett inom landet. Är det i stället köparen som är skattskyldig för importen så har omsättningen ägt rum utomlands (5 kap. 1 § första stycket ML). Vem som är tullskyldig och därmed skattskyldig för importen framgår av tullkodex. Vid bedömning av omsättningsland vid import saknar det därmed betydelse var varan befinner sig när äganderätten övergår till köparen. Det saknas enligt Skatteverket även anledning att vid bedömningen av omsättningsland vid import hänföra transporten till en viss omsättning i en transaktionskedja. Avgörande för bedömningen är i stället i vad mån omsättningen sker från den som är tullskyldig för importen (Skatteverket 2009-03-20, dnr 131 196887-09/111).

Exempel

SE1 i Sverige köper en vara från K i Kina. SE1 säljer varan till SE2 som i sin tur säljer varan till SE3. Varan transporteras direkt från K till SE3. SE1, SE2 och SE3 är samtliga näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i Sverige. SE2 har anmält varan för förtullning och blir därmed tullskyldig.

SE1 får anses ha gjort en omsättning utom landet (5 kap. 1 § första stycket ML). SE2 är skattskyldig för importen (1 kap. 2 § första stycket 6 a ML). SE2:s vidareomsättning till SE3 är omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 3 ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § första stycket 3 ML motsvaras av artikel 32 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

**Säljaren är
importör**

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid importen. Om köparen är skattskyldig för omsättningen inom landet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML tillförsäkras säljare som är utländsk företagare eller att likställa med en utländsk företagare, en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1 § andra stycket och 11 f § ML, se vidare avsnitt 15. Om omsättning efter import görs till annat EU-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML kan importen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML under vissa förutsättningar, se vidare avsnitt 44.5.2. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående skatt.

**Köparen är
importör**

I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EU-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett unionsinternt förvärv. Överföringen till det andra EU-landet anses som en omsättning inom landet enligt 2 kap. 1 § andra stycket samt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML och genom registrering till mervärdesskatt även få återbetalning av annan ingående skatt i samband med importen, se vidare avsnitt 44.5.2. Återbetalningsrätten för utländska företagare behandlas närmare i avsnitt 15. Den som gör en försäljning eller en

överföring till annat EU-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och periodisk sammanställning.

9.2.2.4 Distansförsäljning

Distansförsäljning till Sverige

En vara som ska transporteras till Sverige från ett annat EU-land är i vissa fall omsatt inom landet trots att varan inte finns här när transporten till köparen påbörjas. Det ska vara fråga om en annan vara än ett nytt transportmedel och transporten ska ske av säljaren eller för dennes räkning till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan såsom ett unionsinternt förvärv. Även någon av följande förutsättningar ska vara 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 (5 kap. 2 § första stycket 4 ML samt 5 kap. 2 § tredje stycket ML).

Dessa regler avser s.k. distansförsäljning av varor t.ex. post-orderhandel, Internethandel och teleshopping till t.ex. privatpersoner.

Mervärdes-skattedirektivet

Bestämmelsen om distansförsäljning i 5 kap. 2 § första stycket 4 samt andra och tredje styckena ML finns i artiklarna 33–34 i mervärdesskattedirektivet.

Vinstmarginal-beskattade varor

Distansförsäljningsreglerna är inte tillämpliga i de fall en vara i ett annat EU-land beskattats enligt det landets regler om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor (9 a kap. 18 § andra stycket ML). En närmare beskrivning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattade varor finns i avsnitt 32.

Nya transport-medel

Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom unionsinternt förvärv (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML). Se vidare avsnitt 9.3.4.

Punktskatte-pliktiga varor

För punktskattepliktiga varor gäller att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet när de transporteras till köparen av säljaren. En förutsättning är dock att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv i Sverige vilket innebär att bestämmelsen endast är tillämplig då en

privatperson är köpare (jämför 2 a kap. 3 § första stycket 2 ML).

Om köparen är privatperson i Sverige och säljaren är ansvarig för transporten till Sverige, är alltid försäljningen omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Andra varor

För andra varor, dvs. varor som inte är punktskattepliktiga eller nya transportmedel, gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa mervärdesskatt på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EU-landet.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelserna är att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv i Sverige. Bestämmelsen är således tillämplig då köparen är

- en privatperson, eller
- en näringsidkare utan avdrags- eller återbetalningsrätt respektive en juridisk person som inte är näringsidkare under förutsättning att den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr inte har överskridits eller att s.k. frivilligt inträde inte har skett, se avsnitt 9.4.2.4.

Transport av säljaren

Ytterligare en förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att varorna transporteras från ett annat EU-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.

Genomsyn

Skatteverket har tagit ställning i vissa punktskattefrågor gällande beskattning av tobaksvaror respektive alkoholvaror som beskattats i ett annat EU-land och skickats därifrån till privatpersoner i Sverige. Det gäller bl.a. elektronisk handel och annan postorderhandel samt genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. Denna bedömning som avser punktskattefrågor kan även vara till ledning för bedömning på mervärdesskatteområdet (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111).

Kammarrätten har tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland av svenska privatpersoner för leverans genom ett svenskt företag.

Det svenska företaget ansågs som säljare till de svenska kunderna och därmed en sådan distansförsäljare som avses i 5 kap. 2 § första stycket 4 samt andra stycket ML (KRNS 2003-12-23, mål nr 7582-01).

Kammarrätten har bedömt att ett utländskt bolag ska anses som skattskyldig för mervärdesskatt i Sverige för omsättning av varor till privatpersoner i Sverige. Omsättningen översteg omsättningströskeln, 320 000 kr. Kunderna beställde varorna via Internet. Frågan gällde om det var köparen eller säljaren som ansvarade för transporten till Sverige. I samband med beställningen gavs kunden valmöjlighet att antingen själv hämta varan eller ge bolaget en fullmakt att ordna med transporten hem till kunden. Kammarrätten konstaterade bl.a. att säljaren var i intressegemenskap med förmedlaren av transporten, att säljaren var kundens motpart om varan skadades eller förlorades under transporten samt att säljarens helhetslösning i många fall var en förutsättning för att kunder från Sverige skulle köpa varorna. Kammarrätten ansåg att det vid en helhetsbedömning fick anses att varorna transporterats till Sverige för säljarens räkning. Att säljaren debiterat tysk mervärdesskatt föranledde ingen annan bedömning (KRNS 2007-09-10, mål nr 3636-06).

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 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4. Riktlinjen har införts som artikel 22 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 14 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

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.

Frivilligt inträde

En utländsk företagares distansförsäljning till kunder i Sverige kan anses som omsatt i Sverige, även om omsättningströskeln inte överskrids. Enligt 5 kap. 2 § tredje stycket ML uppställs ett krav på att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas ska ha medgett att omsättningen inte ska anses gjord i

det landet. Skatteverket anser att ett sådant krav saknar stöd i artikel 34.4 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 34.4 får anses ha direkt effekt vilket innebär att i det fall säljaren själv begär att få redovisa mervärdesskatt i Sverige är detta till dennes fördel och direktivbestämmelsen ska då tillämpas framför 5 kap. 2 § tredje stycket ML (Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111).

Överföringen anses inte som ett unionsinternt förvärv

När en omsättning är gjord i Sverige enligt reglerna om distansförsäljning (5 kap. 2 § första stycket 4 ML) anses överföringen av varorna hit från ett annat EU-land inte som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML).

Distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning ska inte svensk mervärdesskatt tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EU-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EU-landet (5 kap. 2 a § 1 ML).

Punktskattepliktiga varor

Om säljaren är ansvarig för transporten från Sverige till en köpare som är privatperson i annat EU-land, kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som gäller där för s.k. distansförsäljning. Omsättningen är då inte gjord i Sverige. Omsättning anses äga rum i destinationslandet från första kronan, dvs. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 2 a § 1 ML).

Omsättningsströskeln i annat EU-land

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 mervärdesskatt i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet mervärdesskatteintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EU-länder finns i bilaga 17.

Frivilligt inträde

En svensk säljare har även möjlighet att beskatta omsättningen i destinationslandet trots att omsättningströskeln i det landet inte har överskridits. Skatteverket anser att en säljare som vill utnyttja denna möjlighet inte behöver något särskilt tillstånd från Skatteverket. Är säljaren registrerad till mervärdesskatt för sådan omsättning i destinationslandet anses omsättningen gjord i destinationslandet och inte i Sverige (5 kap. 2 a § 1

ML). I det fall omsättningströskeln i destinationslandet överskridits anser Skatteverket att omsättningen har ägt rum utomlands även om säljaren inte är registrerad för omsättningen i det landet. Det krav som uppställs i 5 kap. 2 a § 1 ML, dvs. att säljaren ska vara registrerad i destinationslandet, saknar enligt Skatteverket stöd i artikel 33 i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser att artikel 33 har direkt effekt. Då det föreligger risk för dubbelbeskattning om direkt effekt inte tillämpas anser Skatteverket att det alltid är till fördel för den skattskyldige att tillämpa direktivbestämmelsen (Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111).

Bevisbördan

I det fall säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för omsättning vid distansförsäljning har säljaren bevisbördan för att omsättningströskeln har överskridits. Kan säljaren inte styrka detta har omsättningen ägt rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

En svensk säljare som vill registrera sig i destinationslandet utan att omsättningströskeln överskridits kan bli ombedd att visa upp ett intyg att Sverige godtar detta förfarande. Skatteverket kan då i en skrivelse till företaget ange att Skatteverket inte har något att invända mot detta samt hänvisa till skrivelsen 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111.

9.2.3 Varor som inte transporteras till köparen

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 3 a §§ ML (5 kap. 3 § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 5 kap. 3 § ML motsvaras av artikel 31 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen är t.ex. tillämplig vid kedjetransaktioner när varor säljs två gånger men då det endast sker en transport mellan Sverige och ett annat EU-land, se EU-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, och Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

9.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare inom EU

Om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU, ska varan anses omsatt i Sverige om avgångsorten är belägen i Sverige.

	Med del av en persontransport som genomförs inom EU avses den del av en persontransport som utan uppehåll utanför EU utförs mellan avgångsorten och ankomstorten (5 kap. 2 b § ML).
Mervärdes- skattedirektivet	Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML motsvaras av artikel 37 i mervärdesskattedirektivet.
Avgångsort	Med avgångsorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EU där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EU.
Ankomstort	Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EU där passagerare som gått ombord inom EU stiger av, oberoende av om någon del av transporten därefter skett utanför EU. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.
Uppehåll utanför EU	EU-domstolen ha ansett att ett fartygs uppehåll i hamnar i ett tredjeland där passagerarna kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, är ett uppehåll utanför unionen. Det krävs således inte att passagerare ska kunna påbörja eller avsluta sin resa i den hamn där uppehållet sker (C-58/04, Köhler).
Tur- returresa	Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående skatt regleras helt i det land där varorna förts ombord. <i>Exempel</i> En tågresor 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 avgångsort inom EU är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i ett tredjeland.
Endast varor	Ovannämnda bestämmelser gäller enbart försäljning av varor, dvs. bestämmelsen omfattar inte tjänster, t.ex. restaurang- och cateringtjänster, som tillhandahålls ombord. Motsvarande bestämmelse för restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på tåg finns dock i 5 kap. 14 § ML, se avsnitt 10.5.7.

Omsättning på internationellt vatten/tredjelands sjöterritorium

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, i likhet med Skatterättsnämnden, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EU-land utan uppehåll utanför EU ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på ett tredjelands sjöterritorium saknade enligt Skatterättsnämnden betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EU (RÅ 1999 not. 158).

Förbeställning av vara i samband med flygresa

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde ett förhandsbesked vad gällde dels konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning. Omständigheterna var i huvudsak följande. Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets 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 mervärdesskatt i destinationslandet, som är ett annat EU-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 § första stycket 1 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” (RÅ 2000 not. 11).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt två förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpacketerade, 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 (RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108).

Fartyg/luftfartyg: Konsumtion ombord

Om en persontransport som genomförs inom EU utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 3 a § första stycket 5 ML), se avsnitt 9.7.3.

Omsättning utomlands

En omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML anses aldrig som omsätt-

ning inom landet (5 kap. 1 § tredje stycket ML). Hit hör t.ex. restaurang- och cateringtjänster. Se vidare avsnitt 9.7.3.

9.2.5 Gas, el, värme och kyla

Omsättning av varor	Gas, el, värme och kyla är varor enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Deras särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln med sådana varor går till har gjort det nödvändigt med särskilda regler för att bestämma i vilket land beskattning ska ske.
Beskattningsprinciper	Reglerna innebär att vid bestämmande av i vilket land omsättningen ska beskattas ska hänsyn inte tas till de fysiska flödena av dessa varor. Från och med den 1 januari 2011 har bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML fått nya lydelse. Det framgår nu att bestämmelserna omfattar omsättning av gas genom alla slags naturgassystem inom unionens territorium eller gasnät anslutna till dessa. Tillämpningsområdet för reglerna har även utvidgats så att det omfattar omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla. Med detta bör i praktiken huvudsakligen förstås nät för fjärrvärme och fjärrkyla. Vidare har bestämmelserna justerats så att de bättre överensstämmer med hur huvudreglerna för omsättningsland avseende tjänster är formulerade (prop. 2010/11:28 s. 31 och 33 f.).
Gas i behållare	Bestämmelserna avser leveranser av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionen eller genom ett gasnät anslutet till detta. Det innebär att gas som levereras i behållare inte omfattas av bestämmelserna. Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor tillämpas.
Finansiella instrument	Bestämmelserna avser vidare endast omsättning av gas och el i fysisk form. Handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna berörs inte av bestämmelserna.
Försäljning till skattskyldig återförsäljare	En omsättning av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium, eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system, till en skattskyldig återförsäljare anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige för vilket varan levereras. Om den skattskyldige återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands så har omsättningen skett i Sverige om han är bosatt eller stadigvarande vistas här. Omsättningen har dock inte skett i Sverige om varan levereras till ett fast

etableringsställe som återförsäljaren har utomlands. Ovanstående bestämmelser gäller även vid omsättning av el samt värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla när omsättningen sker till en skattskyldig återförsäljare (5 kap. 2 c § första–tredje styckena ML3).

Skattskyldig återförsäljare

En näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet, när det gäller köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar, är en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i bestämmelsen (5 kap. 2 c § fjärde stycket ML).

Att den huvudsakliga verksamheten ska bestå i att sälja sådana varor vidare innebär att det är hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas, el, värme eller kyla i sin verksamhet som är av betydelse. Bedömningen ska inte göras utifrån enskilda förvärv. En näringsidkare som endast gör tillfälliga inköp och försäljningar ska således inte anses som en skattskyldig återförsäljare (se vidare prop. 2004/05:15 s. 64).

Försäljning till slutkonsument

När försäljning sker till slutkonsument av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium, eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system, har omsättningen skett i Sverige om köparens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige (5 kap. 2 d § ML). Ovanstående gäller även vid försäljning av el samt värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Med ”egentlig användning och förbrukning” får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av punkt 4 i ingressen till rådets direktiv 2003/92/EG (varigenom bestämmelserna infördes) framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen. Bestämmelsen gäller för alla typer av slutkonsumenter, såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köpare (t.ex. privatpersoner).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML motsvaras av artiklarna 38–39 i mervärdesskattedirektivet.

Försäljning av överskottsel

Det förekommer att andra personer än skattskyldiga återförsäljare vidareförsäljer gas, el, värme eller kyla som köpts, t.ex. företag med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. I det fall gas, el, värme eller kyla köps, men inte helt konsumeras av köparen, ska den återstående delen av varan beskattas i det land där köparen är etablerad (5 kap. 2 d § ML). Beskattningsland regleras således

på samma sätt som för en skattskyldig återförsäljares köp av gas, el, värme eller kyla. För en köpare som både förbrukar och vidareförsäljer gas, el, värme eller kyla kan det därför vara nödvändigt att göra en uppdelning så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land. Följande exempel är hämtat från prop. 2004/05:15 s. 66.

Exempel

Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska företaget under året ska leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 50 av dessa vid sin anläggning i Tyskland och 10 i Sverige. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna el säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Omsättningen av 50 enheter el ska beskattas i Tyskland eftersom förbrukningen sker där (artikel 39 första stycket mervärdesskattedirektivet). Omsättningen av de 10 enheter el som förbrukas i Sverige ska anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 d § första stycket samt fjärde stycket 1 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 stycket samt fjärde stycket 1 ML). Beskattning ska således ske i Sverige även beträffande den delen. När det gäller det svenska företags efterföljande omsättning av dessa 40 enheter får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas om den omsättningen ska anses som en omsättning inom landet eller inte.

Import av gas, el, värme eller kyla

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas, el, värme eller kyla från säljare etablerade både inom EU och i ett tredjeland. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen har ett undantag från skatteplikt införts för importen genom ett tillägg till 3 kap. 30 § ML, se vidare avsnitt 44.5.2.

Skattskyldighet

I de fall en omsättning är gjord inom landet enligt ovan uppkommer frågan vem som är skattskyldig, säljaren eller köparen. För information om vem som är skattskyldig, se avsnitt 4.

Ej unionsinternt förvärv

Vid förvärv av gas, el, värme eller kyla från ett annat EU-land gör en svensk förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt inget unionsinternt förvärv i Sverige. Det beror på att omsättningen enligt 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML har skett inom landet. Förutsättningen för ett unionsinternt förvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML är därmed inte uppfylld. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet. Se vidare avsnitt 9.4.2 vad gäller unionsinternt förvärv vid förvärv av varor från andra EU-länder.

Överföring

Inte heller överföring av gas, el, värme eller kyla till Sverige i samband med försäljningen beskattas som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § andra stycket 7 ML).

9.2.6 Export

I 5 kap. 1 § tredje stycket samt i 3 a § ML finns särskilda bestämmelser som avser omsättning utomlands. Sådan omsättning utomlands hänförs till omsättning utanför EU (export). Dessa bestämmelser beskrivs närmare i avsnitt 9.7.

9.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land

9.3.1 Inledning

I fråga om leverans av varor som transporteras från Sverige till köpare i andra EU-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML att en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EU-land är omsatt i Sverige.

Undantag från skatteplikt

I vissa fall är emellertid köparens förvärv och inte säljarens omsättning den beskattningsgrundande händelsen. För att undvika dubbelbeskattning vid sådana unionsinterna förvärv som köparen gör i ett annat EU-land är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet (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 EU-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EU-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller
- varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 30 a § andra stycket ML).

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat, EU-institutioner och EU-organ samt internationella organisationer, se avsnitten 9.3.5 och 38.

Svensk mervärdesskatt tas ut

Om omsättning sker med transport från Sverige till ett annat EU-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EU-land eller enligt reglerna om monteringsleveranser (se avsnitt 9.2.2.2) respektive distansförsäljning (se avsnitt 9.2.2.4), sker omsättningen i Sverige och svensk mervärdesskatt ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EU-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigits, eller
- privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EU-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 § första stycket 1 ML. Vid försäljning till diplomater, beskickningar, EU-institutioner och EU-organ samt internationella organisationer undantas dock omsättningen i vissa fall från skatteplikt. Se vidare avsnitten 9.3.5 och 38.

Specifika undantag har företräde

I de fall en omsättning uppfyller kraven för att undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML samt även kan undantas från skatteplikt inom landet enligt något av de undantag i 3 kap. ML som tar sikte på transaktioner av mer specifik karaktär, har de specifika undantagen företräde framför reg-

lerna om unionsinterna transaktioner då dessa avser transaktioner i allmänhet, jfr EU-dom i mål C-240/05, Eurodental, punkt 44. Det innebär att undantaget för t.ex. omsättning av dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § andra stycket ML har företräde framför undantaget i 3 kap. 30 a § ML eftersom undantaget för dentaltekniska produkter är av specifik karaktär i förhållande till 3 kap. 30 a § ML. Det specifika undantaget har företräde oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej. Skatteverket anser dock att åberopande av VAT-nummer av praktiska skäl bör styra redovisningen i skattedeklarationen och periodisk sammanställning.

Exempel

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML. Bestämmelsen i 3 kap. 30 a § ML är inte tillämplig, oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej, eftersom 3 kap. 21 § ML är ett specifikt undantag i förhållande till 3 kap. 30 a § ML.

SE:s redovisning styrs dock av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte, se 3 § i Skatteverkets föreskrifter om periodisk sammanställning (SKVFS 2009:38).

3 kap. 30 a § ML

Undantaget i 3 kap. 30 a § ML behandlas närmare enligt följande:

- Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land, avsnitt 9.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 9.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller internationell organisation i ett annat EU-land, avsnitt 9.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 9.3.6.
- Överföring av varor från Sverige till annat EU-land, avsnitt 9.3.7.

Vad gäller uppgift i faktura samt redovisning av mervärdesskatt i samband med EU-leverans av vara, se avsnitten 17.4 och 18.4.10.

9.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-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 EU-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML, om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige. Köparen ska då beskattas för ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk mervärdesskatt.

För att undantaget ska vara tillämpligt så ska således två förutsättningar vara uppfyllda nämligen

1. varan ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land, och
2. köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land och åberopa sitt s.k. VAT-nummer.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

Vinstmarginalbeskattade varor

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML gäller dock inte vid omsättning av begagnade varor som beskattas enligt systemet för vinstmarginalbeskattade varor (9 a kap. 18 § första stycket ML). Se vidare avsnitt 32 angående bestämmelserna om marginalbeskattning av varor.

Krav på gränsöverskridande transport

Kravet på att transport av varan skett mellan två medlemsländer är ett grundläggande element i en unionsintern transaktion som skiljer den från en transaktion som sker inom ett och samma land (se C-409/04, Teleos, punkt 37). Varan måste fysiskt ha förflyttats mellan två medlemsländer. För att undantaget ska bli tillämpligt måste säljaren visa att varan transporterats till en annan medlemsstat och därmed fysiskt ha lämnat Sverige. I det fall säljaren genom dokumentation har gjort det sannolikt att varan lämnat landet samt är i god tro kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111). Se även avsnitt 9.8.

Det är endast den omsättning som föranlett en transport ut ur landet som undantas från skatteplikt. Då en vara omsätts i flera

led, men där det endast sker en transport mellan två medlemsländer, kan endast en omsättning vara undantagen från skatteplikt (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111). Se även avsnitt 9.5.5.

Kravet att en gränsöverskridande transport har skett är uppfyllt även i de fall som varan transporteras till ett annat EU-land än det som utfärdat köparens VAT-nummer. Jämför avsnitt 9.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln.

Köparen hämtar varan

Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även i det fall köparen hämtar varan här i landet kan omsättningen undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet.

Se vidare i avsnitt 9.8 vad som sägs om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet samt skyldighet att säkerställa köparens identitet.

Transport till en plats i Sverige

I det fall köparen finns i ett annat EU-land än Sverige men varan transporteras till en plats i Sverige ska svensk mervärdesskatt tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EU-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

Transport efter bearbetning

Skatterättsnämnden har bedömt att undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML är tillämpligt 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. Skatterättsnämnden 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 EU-land, och att så skulle ske så snart tryckeriarbetena var utförda. Köparen skulle också tillställa säljaren gängse dokumentation att så hade skett (SRN 2004-02-09).

Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111). Se vidare angående dokumentationskrav i avsnitt 9.8.

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 EU, dvs. att beskattning ska ske i det land där varan konsumeras, så anser Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan har skett i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjats. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111).

Transport till ett tredjeland

Om köparen visserligen finns inom EU men varan transporteras från Sverige till ett tredjeland ska inte svensk mervärdesskatt tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export (5 kap. 3 a § ML).

Transport från ett tredjeland

Även om köparen finns i ett annat EU-land men varan transporteras från ett tredjeland till ett annat EU-land än Sverige ska den svenske säljaren i vissa fall betrakta affärshändelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 9.7.

Exempel

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. DK anmäler varan till förtullning hos Tullverket i Danmark och blir därmed tullskyldig och skattskyldig för importen, dvs. det är DK som importör av varan till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EU) föreligger för SE:s omsättning till DK (1 kap. 10 § ML).

Transport via ett tredjeland

Om köparen finns i ett annat EU-land än Sverige och varan sänds till det landet via ett tredjeland kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via ett tredjeland endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EU-vara.

Passiv förädling Om varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i ett tredjeland, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export. Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett unionsinternt förvärv. Se definition av passiv förädling vid ”Förädling” i avsnitt 1.

Transport via annat EU-land En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EU-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EU-land. Det är således inte något krav för svensk mervärdesskattefrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Köpare från ett tredjeland Finns köparen inte inom EU utan i ett tredjeland men varan levereras från Sverige till ett EU-land, ska svensk mervärdesskatt tas ut om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Det är då inte fråga om export eftersom varan inte transporteras ut ur EU. Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML är inte heller tillämpligt eftersom köparen inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Exempel

SE i Sverige säljer en vara till R i Ryssland. R säljer varan vidare till DE i Tyskland. DE, SE och R är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.

Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredjeland. Varan kan inte säljas mervärdesskattefritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige. Beroende på vilken av omsättningarna som har föranlett själva transporten av varan, kan R bli registreringskyldig i Sverige eller Tyskland.

För det fall R inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan R och DE. Se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

Varorna är omsatta av SE i Sverige enligt 5 kap. 3 § ML eftersom de finns i Sverige när de omsätts till R. Om omsättningen mellan R och DE föranleder transporten till Tyskland är R:s försäljning till DE omsatt i Sverige eftersom varan finns här då transporten till köparen påbörjas enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML men kan undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. R blir skyldig att låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 SBL.

Om R är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan SE och R. SE:s omsättning till R är då gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML men undantagen enligt 3 kap. 30 a § ML då R åberopar sitt VAT-nummer. R:s omsättning till DE har skett i Tyskland eftersom varan får anses finnas i Tyskland då DE tar hand om den, dvs. motsvarigheten i Tyskland till 5 kap. 3 § ML i Sverige.

För det fall R väljer att registrera sig i ett annat EU-land än Sverige eller Tyskland, uppfyller omsättningarna mellan SE, R och DE kraven för trepartshandel. SE gör även då en omsättning inom landet (5 kap. 2 § första stycket 1 ML) som blir undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Dokumentation

De krav på dokumentation som måste föreligga för att en säljare ska kunna tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns närmare beskrivet i avsnitt 9.8.

Om köparen ej är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land

När en privatperson som är bosatt i ett annat EU-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen som regel inte ske utan svensk mervärdesskatt. Eftersom varan finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas har omsättningen skett i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 1 ML). Kraven i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i ett annat EU-land. Se dock vad som gäller avseende omsättning av nya transportmedel (se avsnitt 9.3.4) och försäljning till diplomater, beskickningar, EU-institutioner, EU-organ och internationella organisationer (avsnitt 9.3.5) samt vad som gäller om försäljningen av varan även omfattar installation eller montering i det andra EU-landet, s.k. monteringsleverans (avsnitt 9.2.2.2). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan även bestämmelserna om

distansförsäljning (avsnitt 9.2.2.4) bli tillämpliga vilket innebär att varan, trots att transporten till köparen påbörjas i Sverige, anses omsatt i det EU-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.

9.3.3 Punktskattepliktiga varor

En omsättning av punktskattepliktiga varor undantas från skatteplikt under förutsättning att varorna transporteras från Sverige till ett annat EU-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, se avsnitt 9.2.2.4. Det innebär att undantaget är tillämpligt om köparen t.ex. är en förening eller en institution som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett EU-land (3 kap. 30 a § första stycket 2 ML).

Vid förvärv av punktskattepliktiga varor som görs av andra än privatpersoner är förvärvaren skattskyldig för unionsinternt förvärv i det land dit varorna transporteras, dvs. det är förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen (2 a kap. 3 § första stycket 2 ML). Se även avsnitt 9.4.2.3.

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk mervärdesskatt tas ut i sådana fall.

Definition

Från och med den 1 januari 2011 har definitionen för punktskattepliktiga varor i 1 kap. 13 b § ML fått en ny lydelse. Med punktskattepliktiga varor förstås här energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras enligt EU:s punktskatte regler. Dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 2 ML motsvaras av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Definitionen av en punktskattepliktig vara i 1 kap. 13 b § ML motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

9.3.4 Nya transportmedel

Alltid destinationsprincipen oavsett köpare

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en privatperson.

Oavsett säljarens status

Förvärv från en säljare som gör en enstaka tillfällig omsättning av ett nytt transportmedel ska förvärvsbeskattas hos köparen. Det innebär att även säljarens status i egenskap av näringsidkare, privatperson eller någon annan saknar betydelse (jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet).

En omsättning av nya transportmedel undantas därför från skatteplikt oavsett vem som är köpare. En förutsättning är dock att transportmedlet transporteras från Sverige till ett annat EU-land, dvs. att det sker en gränsöverskridande transport (3 kap. 30 a § första stycket och andra stycket ML).

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § andra stycket ML motsvaras av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

Beskattning där transporten avslutas

Reglerna som bestämmer beskattningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker i förvävslandet. Reglerna är uppbyggda efter principen att ett unionsinternt förvärv i destinationslandet medför ett undantag från skatteplikt i avsändarlandet. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav. I det fall förvärvet av det nya transportmedlet ska förvärvsbeskattas i destinationslandet eftersom transporten av det nya transportmedlet avslutas i det landet, är omsättningen undantagen från beskattning i Sverige.

Bedömningen av om en transport ska anses avslutad i annat EU-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140). Det är säljaren som har bevisbördan för detta.

Tidsram för transport

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om en transaktion ska anses som en unionsintern försäljning eller ett unionsinternt förvärv inte kan bero på om en viss tidsfrist iakttagits inom vilken transporten måste påbörjas eller avslutas. För att avgöra om det är fråga om en unionsintern försäljning av ett nytt transportmedel ska en helhetsbedömning ske av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas genom objektiva omständigheter, för att avgöra i vilken medlemsstat den slutliga

användningen av transportmedlet planeras äga rum (C-84/09, X).

Domstolens dom ovan får även anses överensstämma med Skatteverkets bedömning i skrivelsen 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111, avseende unionsinternt förvärv av nytt transportmedel. Jämför med avsnitt 9.4.2.2 angående bestämmelserna om unionsinternt förvärv i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML och avsnitt 9.8 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 högst 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts högst än 600 mil.

Definitionen innebär att transportmedlet endast är att anse som begagnat när båda nedanstående kriterier är uppfyllda:

- fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att båda kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Bedömning sker vid förvärvstidpunkten	<p>EU-domstolen har ansett att bedömningen av om ett transportmedel är nytt, enligt artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska ske vid den tidpunkt då säljaren levererar transportmedlet till förvärvaren (C-84/09, X).</p> <p>Skatteverket har gjort samma bedömning i skrivelsen 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111).</p>
Mervärdesskattedirektivet	<p>Definitionen av ett nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML motsvaras av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet.</p> <p><i>Exempel</i></p> <ol style="list-style-type: none">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 nybils-kriterierna uppfyllda.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 nybils-kriterierna uppfyllda.En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, eftersom båda nybils-kriterierna 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 i fakturan	<p>En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EU-land ska i fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel (11 kap. 8 § 12 ML), se vidare avsnitt 17.4.1.</p>
Anmälan till Skatteverket	<p>Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EU-land anmäla försäljningen till Skatteverket, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EU-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverket, Ludvikakontoret (14 b § MF).</p>

**Specialbestäm-
melse när säljaren
ej är skattskyldig**

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar få återbetalning av den mervärdesskatt som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EU-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556). Se även avsnitt 15.9.

**Förvärv till
Sverige**

I avsnitt 9.4.2.2 redogörs för vad som gäller då ett nytt transportmedel förvärvas i ett annat EU-land och Sverige är det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas.

**Begagnade
transportmedel**

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk mervärdesskatt. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk mervärdesskatt vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.

Om transportmedlet anses som begagnat kan under vissa förutsättningar reglerna i 9 a kap. ML (VMB) tillämpas. Se vidare avsnitt 32.4.

**9.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat, EU-
institution, EU-organ eller en internationell
organisation i ett annat EU-land**

**Beskickning,
konsulat,
diplomatiska
personalen**

Omsättning av varor som ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land är undantagen från skatteplikt när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat. Undantaget från skatteplikt i de uppräknade fallen medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § första stycket 3 samt femte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

**EU-institutioner
och EU-organ**

Från och med den 1 januari 2011 har en ny bestämmelse införts i 3 kap. 30 a § första stycket 3 a samt sjätte stycket ML för EU:s institutioner och organ. Skälet till att det skiljs på den skattefrihet som unionen och vissa unionsorgan vilar på och den som tillkommer andra internationella organisationer är att de har sitt ursprung i olika rättsliga grunder (prop. 2010/11:28 s. 36).

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är ett kontor eller anläggning i annat EU-land som tillhör:

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som inrättats av unionen och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier (det s.k. PIP-protokollet) gäller. Från och med den 1 april 2011 avses i stället ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

Undantaget från skatteplikt medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns samt att skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids (3 kap. 30 a § första stycket 3 a samt femte och sjätte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

Andra internationella organisationer

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är ett kontor eller anläggning i annat EU-land som tillhör en annan internationell organisation än som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 a ML. Undantaget gäller även en medlemsstats ombud vid, eller en person med tjänst eller uppdrag hos, en sådan organisation. Undantaget från skatteplikt medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § första stycket 4 samt femte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

Intyg krävs

Köpare som vill använda sig av undantagen måste genom intyg visa för säljaren att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EU-land där köparen är stationerad, dvs. där kontoret eller anläggningen är beläget. Intyget ska vara utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § första stycket MF). Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. För köpare i Sverige som vill utnyttja motsvarande undantag från skatteplikt i andra EU-länder

utfärdas intyg enligt blankett SKV 5929, se bilaga 18. Se vidare avsnitt 38.

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § första stycket 3 ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EU-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

Begreppet ”nära anslutning till”

I det fall köparen (beskickningen, EU-organen m.fl.) ombesörjer transporten ut ur landet ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra ut varan ur landet (14 c § andra stycket MF).

Skatteverket tolkar begreppet ”nära anslutning till” som att leverans ska ske inom rimlig tid och att konsumtion (nyttjande) av varan inte har ägt rum här i landet innan transporten påbörjas (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111).

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdeskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a och 4 samt femte och sjätte styckena ML motsvaras av artikel 151.1 första stycket a, aa och b i mervärdesskattedirektivet.

Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EU

När det gäller att fastställa omsättningsland vid leverans av varor till beskickningar m.fl. som är stationerade i land utanför EU ska ML:s allmänna regler i 5 kap. tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår i avsnitt 9.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem. Vad som gäller leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförelse, se avsnitt 9.7.2.

9.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor

Nato

Vissa omsättningar av varor och tjänster som har ett annat EU-land som destinationsland undantas från skatteplikt om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande Nato (3 kap. 31 § ML).

Styrkor stationerade på Cypern

Omsättning av varor och tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern undantas från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML). Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

Mervärdes- skattedirektivet	Undantaget enligt 3 kap. 31 och 31 a §§ ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 151.1 första stycket d och e.
	9.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EU-land
Överföring av vara	Med överföring av varor avses en fysisk transport från ett EU-land till ett annat utan att äganderätten övergår. Det kan t.ex. vara fallet då ett företag efter tillverkning av en vara transporterar denna från det medlemsland där varan producerats till ett lager som företaget har i ett annat medlemsland.
Fast etablerings- ställe i annat land	<p>Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Ett fast etableringsställe i både Sverige och utlandet är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag.</p> <p>Överför det svenska fasta etableringsstället (huvudkontoret) en vara till det fasta etableringsstället i annat land utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EU-länder gäller dock att de i vissa fall är jämställda med omsättning och där emot svarande förvärv. De ska då redovisas i skattedeklaration och i en periodisk sammanställning.</p>
Likställs med omsättning	<p>En överföring av en vara till ett annat EU-land ska likställas med en omsättning av varan om</p> <ul style="list-style-type: none">– varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EU,– överföringen görs för denna verksamhet, och– överföringen ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det EU-land till vilket varan överförs (2 kap. 1 § andra stycket ML).
– förutsätter ett unionsinternt förvärv	En av förutsättningarna för att en överföring ska likställas med en omsättning är att den ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. Den reglering av överföringar mellan medlemsländer som finns i mervärdesskattedirektivet är obligatorisk och ska ha införts i medlemsländernas lagstiftning. Det kan dock inte uteslutas att bestämmelserna tolkas på olika sätt i olika medlemsländer. Även om en överföring till

Sverige i en identisk situation hade bedömts som ett unionsinternt 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 unionsinternt förvärv i det landet så föreligger inte heller en omsättning i Sverige (2 kap. 1 § andra stycket 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

Undantaget från skatteplikt vid gränsöverskridande transport av varor enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2 ML (varor i allmänhet samt punktskattepliktiga varor) samt andra stycket (nya transportmedel) blir tillämpligt även på överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land (3 kap. 30 a § fjärde stycket ML). Det innebär vidare att import av varor som efter importen ska överföras till ett annat EU-land kan omfattas av undantaget i 3 kap. 30 § andra stycket ML under vissa förutsättningar. Se vidare avsnitt 9.2.2.3 och avsnitt 44.5.2 angående omsättningsland och undantag från skatteplikt vid import.

Unionsinternt förvärv

Denna s.k. fiktiva omsättning vid överföring av varor motsvaras av ett fiktivt unionsinternt förvärv i det land till vilket varorna transporteras, jämför 2 a kap. 2 § 3 och 4 samt 7 och 9 §§ ML samt avsnitt 9.4.3 som behandlar överföring av varor till Sverige.

Skälet till att det vid varuöverföringar har införts en ordning som består av en fiktiv omsättning i det land från vilket varan transporteras följt av ett fiktivt unionsinternt förvärv 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.

Mervärdes-skattedirektivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser i 2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 2 § 3 samt 7 § ML finns i artiklarna 17 och 23 i mervärdesskattedirektivet.

Olika varuöverföringar vid arbetsbeting

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning. Skatteverket anser att bestämmelserna i 2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 7 § andra stycket 2 ML ska tolkas i enlighet med mervärdesskatte-kommitténs riktlinje från 1996 om arbetsbeting och överföring

av varor mellan EU-länder (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111). Se även bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 4.

Auktion

Äganderätten till en vara som överförs av en svensk säljare till annat EU-land för att säljas på auktion i det landet övergår till köparen vid klubbslaget. Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EU-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML jämfört med 5 kap. 1 § första stycket ML. Den svenske säljaren kan därför vara skyldig att registrera sig i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

Unionsintern försäljning i stället för överföring

Det förekommer dock att andra EU-länder har bestämmelser som innebär att det i stället är köparen som ska anses göra ett unionsinternt förvärv av varor från ett annat EU-land trots att varan finns i det andra EU-landet när försäljningen sker. Det gäller t.ex. vid försäljning av skinn på pälsdjursauktioner i Finland och Danmark. Ytterligare ett exempel på när en sådan situation kan uppkomma är när varor läggs i vissa former av lager, t.ex. call-off lager. Av praktiska skäl kan i sådant fall en svensk säljare i skattedeklaration få redovisa omsättningen till köparen som en varuleverans till ett annat EU-land i stället för en överföring. Försäljningen ska då även redovisas i en periodisk sammanställning med angivande av köparens VAT-nummer.

Överföring i stället för unionsintern försäljning

I vissa EU-länder är det möjligt för en säljare att av förenklingskäl hantera en unionsintern försäljning som en överföring av varor. I vissa fall är det en förutsättning för att en säljare ska kunna tillämpa det aktuella förenklingsförfarandet i destinationslandet att det land från vilket varorna transporteras intygar att förfarandet godtas. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt för verket att utfärda ett sådant intyg (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111).

9.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder

9.4.1 Inledning

En vara som ska transporteras till köparen är som huvudregel omsatt i det land där varan finns när transporten påbörjas. En grundregel är att beskattning också sker i det land där omsättningen har ägt rum.

Om köparen av varan anger ett VAT-nummer i annat EU-land än avsändarlandet ska dock beskattning ske i det land där varorna befinner sig vid tidpunkten då transporten avslutas. För att undvika dubbelbeskattning ska säljaren undanta sin omsättning från beskattning i avsändarlandet. Den beskattningsgrundande händelsen är i stället förvärvet. Således ska köparen av varan beskatta sitt förvärv i det land där transporten avslutas, genom ett s.k. unionsinternt förvärv.

Det land där varan finns när transporten av varan avslutas, dvs. destinationslandet har beskattningsrätten. Vanligtvis överensstämmer destinationslandet med det land som köparen är registrerad till mervärdesskatt i, men i de fall köparen återoplat ett VAT-nummer i ett annat land kan beskattning bli aktuellt i det landet. Förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett är således en spegelbild av förutsättningarna för unionsinternt förvärv i destinationslandet. Det framgår även vid en jämförelse mellan artiklarna i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelserna om unionsinternt förvärv finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns i följande artiklar: I artiklarna 20–21 och 23 regleras definitionen för ett unionsinternt förvärv. I artikel 2.1 b framgår i tur och ordning förutsättningarna för ett unionsinternt förvärv vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. I artiklarna 40–42 regleras platsen för förvärv av varor inom EU, dvs. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 32 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen). Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet (spegelbilden av ett unionsinternt förvärv) framgår av artikel 138.

Genom artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 har klargjorts att destinationslandet ska utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken varorna skickats eller transporterats. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Det innebär att köparen ska beskattas för det unionsinterna förvärvet även om säljaren t.ex. felaktigt debiterat mervärdesskatt på försäljningen. Rättelse av den felaktigt debiterade skatten får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se även EU-domstolens dom i C-84/09, X, punkt 38. Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett förvärv ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala

svensk mervärdesskatt utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet. Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även det unionsinterna förvärvet av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § tredje stycket ML).

Unionsinternt förvärv kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EU-länder.

Skattskyldighet När det gäller information om skattskyldighet och tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid unionsinternt förvärv, se avsnitt 4.

Uppgiftslämnande Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde m.m.

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om unionsinterna förvärv i ML enligt följande:

- Förvärv av varor från annat EU-land, avsnitt 9.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EU-land till Sverige, avsnitt 9.4.3.
- Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt, avsnitt 9.4.4.

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde vid unionsinterna förvärv redogörs för i avsnitt 18.4.10. Bestämmelser avseende omräkning av utländsk valuta i samband med förvärv redogörs för i avsnitt 17.6 och vad gäller beskattningsunderlag, se avsnitt 11.5.

9.4.2 Förvärv av varor från annat EU-land

9.4.2.1 Inledning

Transport till Sverige från annat EU-land

Ett unionsinternt förvärv föreligger i Sverige om någon mot ersättning förvärvar en vara som transporteras från ett annat EU-land till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någon andras räkning, och Sverige är det land där varan finns när transporten avslutas. En vara som finns i ett annat EU-land då transporten till köparen påbörjas är som huvudregel omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML jämfört med 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Det förhållandet att en vara är

omsatt utomlands är en förutsättning för skattskyldighet för unionsinternt förvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML.

Olika förutsättningar gäller för ett unionsinternt förvärv beroende på om det är fråga om ett nytt transportmedel, en punktskattepliktig vara eller någon annan vara.

**Svensk privat-
persons förvärv
från annat EU-
land**

Ett unionsinternt förvärv föreligger inte om en svensk privatperson förvärvar en vara i ett annat EU-land. Han ska då i stället betala mervärdesskatt i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning, se avsnitt 9.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om transporten av dem avslutats här.

**Transport till
annat EU-land
än Sverige**

Även i det fall en vara transporteras från ett EU-land till ett annat EU-land än Sverige kan det bli fråga om ett unionsinternt förvärv i Sverige enligt den s.k. reservregeln, se avsnitt 9.4.2.6.

I följande avsnitt följer en redogörelse över olika situationer då unionsinternt förvärv föreligger i samband med förvärv av varor från ett annat EU-land. Redogörelse lämnas enligt följande.

- Nya transportmedel, avsnitt 9.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.4.
- Unionsinternt förvärv vid import, avsnitt 9.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 9.4.2.6.

9.4.2.2 Nya transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EU-land och transporten av transportmedlet har avslutats i Sverige (2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1 ML).

En redogörelse av begreppet nytt transportmedel har lämnats i avsnitt 9.3.4.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelserna i ML om unionsinternt förvärv av nya transportmedel motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b ii. Enligt artikel 9.2 i direktivet är var och en som

tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel till ett annat EU-land att betrakta som en beskattningsbar person. Av artikel 40 framgår att platsen för ett förvärv är det land där varan finns när transporten till köparen avslutas.

Bedömning sker vid förvärvstidpunkten

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om ett transportmedel som är föremål för ett unionsinternt förvärv är nytt, enligt artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska ske vid den tidpunkt då säljaren levererar transportmedlet till förvärvaren (C-84/09, X).

Bedömningen av om ett transportmedel är nytt enligt 1 kap. 13 a § ML ska därmed ske vid förvärvstidpunkten, dvs. då rätten att förfoga över transportmedlet såsom ägare övergår på köparen. Det förhållandet att köparen t.ex. låtit transportmedlet användas i demonstrationssyfte och att det enligt definitionen är begagnat då det förs in i Sverige saknar därför betydelse för bedömningen. Se kammarrättens domar KRSU 2008-03-25, mål nr 1743-07, och KRSU 2008-04-07, mål nr 1650-07 samt Skatteverkets skrivelse 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att förutsättningar för ett unionsinternt förvärv i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att samtliga förutsättningar för att ett unionsinternt förvärv ska föreligga enligt ML måste vara uppfyllda redan i anslutning till förvärvet. Det krävs därmed att transporten till Sverige av det nya transportmedlet sker eller i vart fall påbörjas i samband med förvärvet. Vid det aktuella förvärvet var dessa förutsättningar inte uppfyllda eftersom fordonet fördes till Sverige först vid en senare tidpunkt i samband med att köparen flyttade till Sverige (RÅ 2001 ref. 41). Se även bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 5.

Gränsöverskridande transport

Skatterättsnämnden har bedömt att förvärvet av en ny båt i Storbritannien var att anse som ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel i Sverige. Förhandsbeskedet gällde förvärvet av en ny båt som köparen avsåg att transportera till Sverige först sedan den seglats mer än 100 timmar för fritidsändamål i 3–5 månader i annat EU-land än Sverige. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att köparen fick förfoganderätt över båten såsom ägare i och med leveransen i Storbritannien. Av handlingarna framgick att köparen redan vid leveransen av båten avsåg att själv föra ut den därifrån.

Transporten ansågs därmed påbörjad i samband med leveransen och då köparen avsåg att slutligt föra båten till Sverige ansågs transporten avslutad här i landet. Att köparen under transporten från Storbritannien haft förfogande över båten för vissa rekreationsändamål ansågs som ett led i transporten till Sverige (SRN 2008-03-20). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden och Högsta förvaltningsdomstolen har begärt förhandsavgörande från EU-domstolen angående tolkningen av artiklarna 2.2, 20 och 138 i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har därefter lämnat förhandsavgörande. Enligt EU-domstolen ska artikel 20 första stycket och artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att avgörandet av om en transaktion ska anses som en unionsintern omsättning eller ett unionsinternt förvärv inte kan bero på om en viss tidsfrist iakttagits inom vilken transporten av transportmedlet måste påbörjas eller avslutas. För att avgöra om det är fråga om ett förvärv av ett nytt transportmedel i den mening som avses i artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet ska en helhetsbedömning ske av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas genom objektiva omständigheter, för att avgöra i vilken medlemsstat den slutliga användningen av transportmedlet planeras äga rum (C-84/09, X).

Skatteverkets bedömning får anses överensstämma med EU-domstolens dom i målet (C-84/09, X) och Skatterättsnämndens bedömning ovan, dvs. att en förutsättning för ett unionsinternt förvärv i Sverige är att transporten, till Sverige från ett annat EU-land, ska ske eller påbörjas i samband med förvärvet. En transport ska anses påbörjad i samband med förvärvet även i det fall transportmedlet inte förs direkt till Sverige utan först används under t.ex. en semesterresa. I de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en undantagen unionsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska transporten till Sverige alltid anses ha skett eller påbörjats i samband med förvärvet (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111).

**Beskattning
där transporten
avslutas**

Reglerna som bestämmer beskattningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker i förvärvslandet. Reglerna är uppbyggda efter principen att ett unionsinternt förvärv i destinationslandet medför ett undantag från skatteplikt i avsändarlandet. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav.

Om omsättningen av det nya transportmedlet kan undantas från skatteplikt på grund av att det transporterats till ett annat EU-land förutsätts att förvärvet av det i stället beskattas i det land där transporten avslutas. Detta innebär att i de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en från skatteplikt undantagen unionsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska förvärvsbeskattning ske i Sverige när transporten avslutas här.

Bedömning av om en transport ska anses avslutad i Sverige eller i ett annat EU-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska transporten anses avslutad i det land där transportmedlet vanligtvis ska vara parkerat eller förankrat. Ett transportmedel får anses parkerat eller förankrat i Sverige om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige såvida köparen inte kan visa att transportmedlet har sin huvudsakliga parkeringsplats eller hamnplats i ett annat land (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111), se även C-84/09, X, punkt 46.

Stadigvarande användning

Något krav på att transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet för att det ska anses som ett unionsinternt förvärv finns inte (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att en bil förvärvad i Finland av en finsk privatperson med tillfällig anställning i Sverige fick anses uppfylla förutsättningarna för ett unionsinternt förvärv i Sverige trots att den befann sig i landet endast under en begränsad tid (179 dygn). Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att det förhållandet att bilen i samband med omsättningen transporterades ut ur Finland gjorde det möjligt att leveransen där kunde undantas från skatteplikt. Transporten av bilen slutade i Sverige, där förvärvaren av bilen då var bosatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är Sverige därmed beskattningsland. Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare att nationella bestämmelser som grundas på direktiv ska tolkas EU-konformt. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML, i dess lydelse fram till den 1 januari 2008, kan mot denna bakgrund inte tolkas så att en viss minsta användningstid i Sverige erfordras för att beskattning ska kunna ske här (RÅ 2005 ref. 70).

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljarens och köparens status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett om köparen är näringsidkare, institution,

privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EU-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet (1 kap. 2 § första stycket 5 ML). Den som är skattskyldig endast för förvärv av ett nytt transportmedel ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet (3 kap. 1 § första stycket 2 SBL). Denne redovisar i stället skatten till Skatteverket, Ludvikakontoret, enligt ett särskilt förfarande (10 kap. 32 § andra stycket SBL). I en särskild folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt redovisar mervärdesskatten i skattedeklaration eller i självdeklaration.

9.4.2.3 Punktskattepliktiga varor

Från och med den 1 januari 2011 har definitionen för punktskattepliktiga varor i 1 kap. 13 b § ML fått en ny lydelse. Med punktskattepliktiga varor förstås här energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras enligt EU:s punktskatte regler. Dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML).

Juridisk person som inte är näringsidkare

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EU-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet (1 kap. 2 § första stycket 5 samt 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2 ML).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om unionsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b iii.

Särskilt förfarande

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till mervärdesskatt (3 kap. 1 § första stycket 2 SBL). Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskilt förfarande, se 10 kap. 32 § andra stycket SBL. Den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration benämnd ”Moms på förvärv av punktskattepliktiga varor i annat EU-land” (SKV 5283). Beskattningen sker vid Skatteverket, Ludvikakontoret.

Köparen är privatperson

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EU-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige s.k. distansförsäljning. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige även om varan fanns i ett annat EU-land när transporten av den till köparen påbörjades (5 kap. 2 § första stycket 4 ML och 1 kap. 2 § första stycket 1 ML).

9.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Det föreligger ett unionsinternt förvärv 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 EU-land (2 a kap. 2 § 1 ML).

För andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor gäller att köparen dessutom ska vara

- en näringsidkare som har avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ ML, eller är
- en näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt, den s.k. förvärvströskeln (2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML).

Säljarens status

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Begreppet ”skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EU-land” motsvaras i mervärdesskattedirektivet av kravet i artikel 2.1 b i att säljaren ska vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt att tillämpa de särskilda reglerna för småföretagare enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till bestämmelserna i ML om unionsinterna förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor finns i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i

Sverige. Omsättningen av varan är då förmodligen inte heller undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad mervärdesskatt i inköpslandet av säljaren.

Varan finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 1 eller 3 § ML). Svensk mervärdesskatt ska då tas ut vid omsättningen. En förutsättning för skattskyldighet för ett unionsinternt förvärv är nämligen att omsättningen inte har skett i Sverige. Den utländske säljaren är skattskyldig i Sverige och ska registreras till mervärdesskatt här i landet (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I det fall köparen är registrerad till mervärdesskatt och säljaren är en utländsk företagare eller att likställa med en utländsk företagare enligt 1 kap. 2 § tredje stycket ML kan omvänd skattskyldighet bli tillämplig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML).

Varan sänds från annat EU-land till ett tredjeland

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land, men varan transporteras från det landet till ett tredjeland ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen bör då utgöra export i det andra EU-landet.

Varan sänds från ett tredjeland till Sverige

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land men varan transporteras från ett tredjeland till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, se vidare avsnitt 44.

Transport via ett tredjeland

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land och varan transporteras från ett EU-land via ett tredjeland till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via ett tredjeland skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EU-vara, se vidare avsnitt 44.6.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av Tullverket bör omsättningen av varan, från det andra EU-landet via ett tredjeland till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett unionsinternt förvärv, se även avsnitt 44.7.6 om passiv förädling.

Transport via ett annat EU-land

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EU-land (för exempelvis viss bearbetning)

och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

**Ej åberopat
VAT-nummer**

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EU-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett unionsinternt förvärv här. Se även avsnitt 9.4.1. För information om beskattningsunderlaget se avsnitt 11.5.

Förvärvströskeln

Som framgår inledningsvis gäller särskilda regler då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EU-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen registreras till mervärdesskatt och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland, dvs. Sverige, för att förvärvsbeskattas här (jfr 2 a kap. 3 § andra stycket 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 EU-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EU-land, som är registrerad till mervärdesskatt där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig handel inom EU. 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 EU finns i bilaga 17.

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 ett unionsinternt förvärv ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

Särskilt beslut

På köparens 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, 3 § andra stycket 2 och 4 § ML).

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 9.2.2.4.

Blandad verksamhet

Enligt Skatteverkets uppfattning är förvärvströskeln endast tillämplig då köparen är

- en näringsidkare som helt saknar rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, eller
- en juridisk person som inte i något avseende är att betrakta som näringsidkare

Det innebär att förvärvströskeln inte blir tillämplig på förvärv då köparen bedriver s.k. blandad verksamhet. Oavsett om beloppsgränsen 90 000 kr överskrids eller inte gör således en köpare som bedriver en blandad verksamhet ett unionsinternt förvärv. Detta gäller även för förvärv som endast är hänförliga till den del av verksamheten som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 668417-08/111).

Registrering pga. förvärv/omsättning av tjänster

Näringsidkare ska i vissa fall vara registrerade till mervärdesskatt trots att den verksamhet som bedrivs varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Det gäller när en näringsidkare är skattskyldig för förvärv av tjänster enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML (3 kap. 1 § första stycket 2 SBL). Men även då en näringsidkare som är etablerad i Sverige tillhandahåller tjänster som är omsatta i annat EU-land och där köparen är skattskyldig för förvärvet på

motsvarande sätt i det andra EU-landet (3 kap. 1 § första stycket 5 b SBL). Enligt Skatteverkets uppfattning är förvärvströskeln tillämplig för näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt under förutsättning att registreringen endast avser förvärv eller omsättning av tjänster enligt ovan och att näringsidkaren inte har åberopat sitt registreringsnummer till mervärdesskatt vid förvärvet av varorna.

I de fall näringsidkaren åberopar sitt registreringsnummer vid förvärvet av varorna, trots att beloppsgränsen 90 000 kr inte överskridits, får näringsidkaren enligt Skatteverkets uppfattning anses ha lämnat en sådan begäran om att ändå anse förvärvet som ett unionsinternt förvärv. Skatteverket ska då besluta att beloppsgränsen på 90 000 kr inte ska tillämpas (2 a kap. 4 § ML).

Om näringsidkaren av misstag åberopar sitt registreringsnummer vid förvärv av varor från ett annat EU-land, dvs. inte haft för avsikt att begära att bli skattskyldig för ett unionsinternt förvärv innan förvärvströskeln passerats, kan förvärvströskeln fortfarande tillämpas. Detta gäller under förutsättning att näringsidkaren kan visa att säljaren underrättats om misstaget och att mervärdesskatt påförts på omsättningen av varorna i ett annat EU-land. Ett särskilt beslut enligt 2 a kap. 4 § ska då inte fattas (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 883678-09/111).

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

9.4.2.5 Unionsinternt förvärv vid import via annat EU-land

Import via annat EU-land (spärregel)

En juridisk person som inte är näringsidkare gör ett unionsinternt förvärv i Sverige om den juridiska personen importerar varor till ett annat EU-land för vidare transport till Sverige. Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet (2 a kap. 5 § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML motsvaras av andra stycket i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

Om importmoms påförts i importlandet kan, för att undvika dubbelbeskattning, rätt till återbetalning av denna föreligga i importlandet (jämför med den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 11 b § ML vid import via Sverige).

9.4.2.6 Reservregeln

Transport till annat EU-land (reservregeln)

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML).

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av reservregelns tillämplighet vid förvärvsbeskattning. Nedan följer en redogörelse av denna (Skatteverket 2010-07-06, dnr 131 456163-10/111).

Vid unionsinterna förvärv gäller som huvudregel att beskattning ska ske i det land varan befinner sig då transporten avslutas. Den s.k. reservregeln ska säkerställa beskattning i samband med unionsintern varuhandel när varan inte beskattas i destinationslandet. Om köparen är registrerad i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att beskattning av förvärvet skett i destinationslandet ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad. Reservregeln innebär inte någon valfrihet mellan beskattning av ett unionsinternt förvärv i det land där köparen är registrerad respektive beskattning i varans destinationsland. Det land där transporten avslutas har alltid beskattningsrätten för ett unionsinternt förvärv oberoende av att reservregeln tillämpats i ett annat medlemsland.

Trepartshandel

Det föreligger inte något unionsinternt förvärv i Sverige enligt reservregeln om en köpare åberopar sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i egenskap av mellanman i en trepartshandel. Det gäller under förutsättning att köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EU-land och att den till vilken omsättningen görs är skattskyldig där för omsättningen (2 a kap. 6 § tredje stycket ML). Se vidare avsnitt 9.5.

En efterföljande omsättning

Skatteverket anser att begreppet ”en efterföljande omsättning” ska tolkas med hänsyn till bestämmelsens syfte och avse just den efterföljande omsättning som sker i samband med en trepartshandel och inga andra omsättningar.

Bevisbördan

För att undgå beskattning enligt reservregeln när det inte är fråga om trepartshandel anser Skatteverket därför att den som förvärvar varan måste visa att han har beskattats för förvärvet i destinationslandet. Detta gäller även om det skett en omsättning av varan i destinationslandet, eller omsättning av en tjänst i samband med användningen av varan, för vilken köparen av varan eller tjänsten är skattskyldig. Detsamma gäller i de

situationer där destinationslandet har infört en omsättnings-
tröskel för skattskyldighet eller infört särskilda regler för små
företag.

**Justering av
utgående skatt**

Om beskattning har skett i enlighet med reservregeln och
förvärvaren senare visar att han påförts mervärdesskatt i ett
annat EU-land på grund av förvärvet har han rätt att göra
justering av sin redovisning (13 kap. 25 a § ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i
artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

**Avdrag/åter-
betalning vid
beskattning enligt
reservregeln**

När beskattning skett enligt reservregeln föreligger normalt
inte avdrags- eller återbetalningsrätt för påförd mervärdesskatt.
Under vissa förutsättningar kan dock avdrag eller återbetalning
av påförd mervärdesskatt medges. För information om
avdrags- eller återbetalningsrätt för mervärdesskatt när beskatt-
ning skett enligt reservregeln, se avsnitten 14.3.10 och 15.6.

**9.4.3 Överföring av varor från annat EU-land till
Sverige**

Ett unionsinternt förvärv föreligger i vissa fall när någon för
över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat
EU-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 samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Beskattningen ersätter
importmervärdesskatten vid överföringar mellan EU-länder.
En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa
fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Ett unionsinternt förvärv i Sverige av en överföring från ett
annat EU-land är en spegelbild av en fiktiv omsättning som är
undantagen från skatteplikt i det EU-land från vilket varan
transporteras.

Överföring från Sverige jämställs med omsättning enligt 2 kap.
1 § andra stycket ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap.
30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 9.3.7.

Exempel

FI, som är registrerad till mervärdesskatt i Finland och
saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara
från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till
SE som är registrerad till mervärdesskatt här. FI avser
inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsätt-

ningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

FI gör på grund av överföringen av varan ett unionsinternt förvärv här i landet. På grund av bestämmelsen i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta förvärv eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § ML. Han ska trots det registreras till mervärdesskatt i Sverige enligt 3 kap. 1 § första stycket 5 SBL.

Om SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir FI skattskyldig för omsättningen till denne.

Eftersom FI då är skattskyldig för omsättningen i Sverige är överföringen FI gör inte undantaget från skatteplikt (3 kap. 30 d § ML). FI har inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. ML, utan avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

Förvärvsbeskattning ska ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EU-land och överföringen görs för den verksamheten (2 a kap. 7 § första stycket ML). I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett unionsinternt förvärv dock inte ska ske om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-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 EU-land som varan ursprungligen överförts från (se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige (t.ex. på en utställning), under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,
5. görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller mervärdesskatte-

fri försäljning till annat EU-land, se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),

6. görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4 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, el, värme eller kyla som ska beskattas i Sverige.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uthyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan ska således inte längre vara tillfälligt i Sverige.

Överföring till Sverige ska även 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 § andra stycket (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 EU-land från vilket varan förs över (2 a kap. 9 § ML).

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

Mervärdes- skattedirektivet

Motsvarigheten till 2 kap. 1 § andra stycket ML (överföringar likställs med omsättning) och 2 a kap. 2 § 3 och 7 § ML (unionsinternt förvärv vid överföringar) finns i artiklarna 17 och 23 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelserna i 2 a kap. 2 § 4 och 9 § ML motsvaras närmast av artikel 21 i mervärdesskattedirektivet.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EU-land (via ett tredjeland där förädling sker) ses som ett unionsinternt förvärv och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från unionsinternt förvärv

En överföring ska inte anses som ett unionsinternt förvärv om motsvarande förvärv av varan mot ersättning inte skulle anses som ett unionsinternt förvärv för förvärvaren (2 a kap. 10 § ML). Se vidare avsnitt 9.4.4.

Överföringar i samband med arbete på vara

EU:s mervärdesskattekommitté har 1996 enhälligt godtagit en riktlinje avseende arbetsbeting och överföring av varor mellan EU-länder, se bilaga 19; Riktlinjer från EU: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 situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111).

Överföring för export m.m.

Skatteverket har även tagit ställning till i vilka fall 2 a kap. 7 § andra stycket 5 ML är tillämplig, dvs. överföring för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen tillämplig i de fall då en överföring till Sverige har föregåtts av en omsättning (med äganderättsövergång) som är undantagen från skatteplikt enligt motsvarigheten till 5 kap. 3 a § eller 3 kap. 30 a § ML i det EU-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 EU-landet till Sverige och där varan genom de uppgifter som säljaren lämnar i deklaration och periodisk sammanställning i ursprungslandet går att följa till slutdestinationen hos köparen (Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306899-08/111).

Överföring i stället för unionsintern försäljning

I vissa EU-länder är det möjligt för en säljare att av förenklingsskäl hantera en unionsintern försäljning som en överföring av varor. Enligt Skatteverkets bedömning innebär bestämmelserna i ML och SBL att en motsvarande förenkling inte är möjlig vid försäljning till Sverige. I vissa fall är det en

förutsättning för att en säljare ska kunna tillämpa det aktuella förenklingsförfarandet i destinationslandet att det land från vilket varorna transporteras intygar att förfarandet godtas. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt för verket att utfärda ett sådant intyg (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111).

9.4.4 Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt

Utländska företagares förvärv i Sverige

Unionsinterna förvärv som görs av utländska företagare är i vissa fall undantagna från skatteplikt. Det gäller om den utländska företagaren under alla omständigheter hade haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ och 13–13 b §§ ML av hela mervärdesskatten med anledning av förvärvet (3 kap. 30 d § första stycket ML).

Ett unionsinternt förvärv är också undantaget om det görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 § och 7 §§ ML, t.ex. vissa förvärv av utländska beskickningar (3 kap. 30 d § andra stycket ML).

När det gäller information om rätten till återbetalning, se avsnitt 15.

Registrerings-skyldighet

Även om ett unionsinternt förvärv är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske företagaren registreras till mervärdesskatt i Sverige (3 kap. 1 § första stycket 5 SBL).

Vinstmarginal-beskattade varor

Ett unionsinternt förvärv undantas från skatteplikt även vid förvärv av sådana varor som har beskattats i det andra EU-landet enligt det landets motsvarighet till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML (3 kap. 30 f § ML). Se vidare avsnitt 32 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

Överföring av begagnade varor

Skatteverket anser att en EU-konform tolkning av undantaget från skatteplikt för unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter enligt 3 kap. 30 f § ML innebär att undantaget kan tillämpas i vissa fall när det unionsinterna förvärvet uppkommer på grund av överföring av varor från ett annat EU-land. Detta gäller under förutsättning att den som överför varorna är en skattskyldig återförsäljare samt att den omsättning som överföringen motsvarar omfattas av VMB i avgångslandet. Skatteverket anser att kravet på att överföringen ska omfattas av VMB i avgångslandet i normalfallet får anses uppfyllt om försäljningen av de varor som

överförs kan omfattas av VMB i det EU-landet. Om det är så att konstverken, samlarföremålen eller antikviteterna importerats till ett annat EU-land för att därefter överföras till Sverige krävs dessutom att mervärdesskatt har tagits ut i det andra EU-landet i samband med importen och att avdrag eller återbetalning av den påförda mervärdesskatten inte har skett (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 704647-10/111). Se vidare avsnitt 32 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelsen i 3 kap. 30 d § första stycket ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 140 c, bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML motsvaras av artikel 4 i direktivet och bestämmelsen i 3 kap. 1 § 5 SBL motsvaras av artiklarna 213.2 och 214.1 b i direktivet.

9.5 Trepårtshandel inom EU

9.5.1 Inledning

Vid handel mellan EU-länder där det sker en transport av en vara mellan två EU-länder ska beskattning ske i det land där transporten avslutas. Om köparen har åberopat ett registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att förvärvsbeskattning av varan har skett i destinationslandet ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad (reservregeln), se avsnitt 9.4.2.6.

Trepårtshandel

Reservregeln ska inte tillämpas i det fall köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning till en tredje part i ett annat EU-land som är skattskyldig där för omsättningen. Detta kallas ”trepårtshandel” (2 a kap. 6 § tredje stycket ML).

En trepårtshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EU-länder där tre parter som är registrerade till mervärdesskatt finns i var sitt EU-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Trepårtshandel föreligger endast när dess exakta omständigheter är uppfyllda. Bestämmelsen syftar till att för enkla hanteringen där den slutlige köparen är känd vid tidpunkten för omsättningen och redan är registrerad i destinationslandet.

Detta innebär att trepårtshandel inte föreligger när omsättning sker mellan tre parter i olika medlemsstater, men ingen av parterna är registrerad eller har åberopat VAT-nummer i det

EU-land där transporten avslutas. När fler än tre parter är inblandade i en transaktionskedja med endast en unionsintern varutransport, finns inga särskilda bestämmelser som reglerar hur dessa transaktioner ska hanteras, se vidare avsnitt 9.6. Bestämmelserna om unionsinterna förvärv innebär att beskattning som huvudregel ska ske i destinationslandet. Vid trepartshandel skulle en tillämpning av dessa bestämmelser innebära att den i kedjan som förvärvat varan för vidareomsättning (mellanmannen) skulle ha beskattats för förvärvet i destinationslandet. Sker inte detta gäller i princip reservregeln, dvs. beskattning i det land mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt. Vid trepartshandel gäller dock särskilda bestämmelser som innebär ett undantag från tillämpning av reservregeln och även ett undantag från beskattning av ett unionsinternt förvärv i destinationslandet. Om mellanmannen i en trepartshandel kan visa att denne gjort förvärvet för en efterföljande omsättning i destinationslandet till en tredje part, som är skattskyldig i destinationslandet för den omsättning som sker mellan honom (mellanmannen) och den tredje parten, sker ingen beskattning av mellanmannens unionsinterna förvärv i destinationslandet. Det unionsinterna förvärv som mellanmannen gör beskattas således inte alls, vare sig i det land mellanmannen är registrerad (enligt reservregeln) eller i destinationslandet (jfr 3 kap. 30 b § ML). Den tredje parten, dvs. det sista ledet i transaktionskedjan, gör inget unionsinternt förvärv i destinationslandet utan beskattas för den omsättning som mellanmannen gjort till den tredje parten enligt reglerna för omvänd beskattning (jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 ML som motsvaras av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet).

Bevisbördan

Det är mellanmannen som har bevisbördan för att förutsättningarna för trepartshandel är uppfyllda, jfr 2 a kap. 6 § tredje stycket ML.

Mellanmannen ska visa att denne gjort förvärvet för en efterföljande omsättning av varan till tredje part samt att den tredje parten är skattskyldig för omsättningen i destinationslandet, dvs. trepartshandel, se vidare avsnitt 9.5.3. Om mellanmannen inte kan visa detta blir reservregeln tillämplig såvida inte mellanmannen visar att denne beskattats för ett unionsinternt förvärv i destinationslandet.

I avsnitten 9.5.2–9.5.5 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

9.5.2 Första ledet i kedjan

Ett svenskt företag, som är registrerat till mervärdesskatt, säljer varor till en mellanman i trepartshandel.

Det svenska företagets omsättning har skett inom landet enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML. Mellanmannen har åberopat sitt VAT-nummer i ett annat EU-land och en gränsöverskridande transport har skett.

Redovisning i skattedeklaration och periodisk sammanställning ska ske på samma sätt som vid en vanlig EU-försäljning.

9.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)

Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett unionsinternt förvärv i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EU-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen (2 kap. 6 § tredje stycket ML).

Mellanmannen ska visa att förutsättningarna i 2 a kap. 6 § tredje stycket ML är uppfyllda för att undgå beskattning enligt reservregeln.

Frågan om mellanmannens förvärv ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det land där transporten av varan avslutas avgörs av det landet (jfr 3 kap. 30 b § ML och artikel 141 i mervärdesskattedirektivet).

Viss uppgiftsskyldighet i skattedeklarationen och i den periodiska sammanställningen åligger dock mellanmannen.

Mellanman med utländskt VAT-nummer

När en vara sänds från ett annat EU-land till Sverige och mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-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 efterföljande omsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML (dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger både sitt eget och köparens VAT-nummer samt att fråga är om trepartshandel.

En förutsättning för att undantaget i 3 kap. 30 b § ML ska vara tillämpligt är att mellanmannens faktura innehåller en hänvisning till bestämmelsen i ML, dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (artikel 141) eller att det uttryckligen står att fråga är om trepartshandel (11 kap. 8 § 11 ML). Fakturan ska vidare innehålla uppgift om köparens registreringsnummer till mervärdesskatt (11 kap. 8 § 4 ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Motsvarigheten till 2 a kap. 6 § tredje stycket ML finns i artikel 42. Motsvarigheten till 3 kap. 30 b § ML finns i artikel 141. Motsvarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

9.5.4 Tredje ledet i kedjan

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt företag som är registrerat till mervärdesskatt gäller följande.

Mellanmannen gör ett unionsinternt förvärv 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 § första stycket 4 ML.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Motsvarigheten till 1 kap. 2 § första stycket 4 ML finns i artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige, men detta undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML på grund av att DK är en utländsk företagare. SE är enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (för den s.k. efterföljande omsättningen).

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 unionsinterna förvärv i Sverige.

9.5.5 ”Oäkta” trepartshandel

Handel mellan tre parter där två av parterna är registrerade till mervärdesskatt i samma land ska inte beskattas såsom trepartshandel enligt beskrivningen ovan. Här är det fråga om en enda varutransport från säljare i ett EU-land direkt till slutkund i ett annat EU-land. Vad som skiljer sig mot vanlig trepartshandel är att både mellanman och slutkund finns i samma land. EU-domstolen har angett att när två på varandra följande omsättningar avseende samma varor, ger upphov till en enda gränsöverskridande transport av dessa varor, kan denna transport bara hänföras till den ena av dessa omsättningar. Det är endast denna omsättning som kan utgöra en undantagen unionsintern leverans. Detta gäller oavsett vem av de tre som har förfoganderätten över varorna under transporten. EU-domstolen uttalade vidare att omsättningsland bestäms enligt artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 2 § första stycket 1 ML) för den omsättning som föranleder transport. För den omsättning som inte föranleder transport av varan (motsvaras av 5 kap. 3 § ML) bestäms omsättningsland enligt artikel 31 i mervärdesskattedirektivet (C-245/04, EMAG Handel Eder).

EU-domstolen har även angett att när två på varandra följande omsättningar av samma vara utförs mellan olika skattskyldiga personer, och det rör sig om en enda transport inom unionen, ska svaret på frågan om transporten ska hänföras till den första eller den andra omsättningen baseras på en helhetsbedömning. Hänsyn ska då tas till samtliga omsändigheter i det enskilda fallet för att klargöra vilken av de två omsättningarna som uppfyller samtliga villkor som krävs för att anses som en unionsintern omsättning. I en situation där den första förvärvaren hämtat varan, och förvärvat rätten att förfoga över varan såsom ägare i den medlemsstat där den första omsättningen ägde rum, ska den unionsinterna transporten hänföras till denna första omsättning om följande förutsättningar är uppfyllda. Den förste förvärvaren ska ha gett uttryck för en avsikt att transportera varan till en annan medlemsstat och angett sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i denna medlemsstat. Dessutom ska rätten att såsom ägare förfoga över varan ha övergått på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten. Det ankommer på den

nationella medlemsstaten att kontrollera om detta villkor är uppfyllt (C-430/09, Euro Tyre Holding).

Skatteverket anser att utgångspunkten vid bedömningen av en s.k. ”oäkta” trepartshandel ska vara att transporten knyts till den omsättning som sker mellan de parter som finns i olika medlemsstater såvida inte de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet talar emot detta. Med ”oäkta” trepartshandel avses endast de fall då två av tre parter finns inom samma medlemsstat (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111).

Exempel

SE1 säljer en vara till SE2. Båda är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE. Denne är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varorna skickas direkt från SE1 i Sverige till DE i Tyskland.

Transporten från Sverige till Tyskland ska, om de faktiska omständigheterna inte talar emot detta, hänföras till SE2:s försäljning till DE. SE1:s försäljning till SE2 anses ha skett före det att varorna transporterades till DE i Tyskland och ingen transport kan knytas till omsättningen mellan de båda svenska företagen. SE1:s försäljning till SE2 är då enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige eftersom varorna finns här då de omsätts till SE2. Svensk mervärdesskatt ska tas ut.

SE2:s omsättning av varan till DE i Tyskland kan ske utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

9.6 Handel med fler än tre parter inom EU

Förekommer fler parter än tre i en kedja med en transport från den förste i kedjan till den siste kan denna aldrig i sin helhet kallas ”trepartshandel” eller ”oäkta trepartshandel”.

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. Del av kedjan skulle dock kunna utgöra en trepartshandel om förutsättningarna var uppfyllda. Det kan även vara så att det synsätt vad gäller s.k. ”oäkta” trepartshandel, som framgår ovan blir tillämpligt avseende del

av kedjan, se avsnitt 9.5. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa skyldigheter 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 37. Det finns anledning anta att det inom EU förfärs olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

Det finns inte några regler för förenklade förfaranden i dessa situationer utan en bedömning måste ske utifrån varje enskilt fall. Nedan finns ett exempel där någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer. Syftet 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 kan uppnås om samtliga parter lämnar uppgifter i en periodisk sammanställning.

Exempel 1

SE1 i Sverige säljer en vara till svenska SE2. SE2 säljer varan vidare till DE i Tyskland. Denne säljer den till BE i Belgien. Varan sänds direkt från SE1 till BE. Samtliga parter är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningen mellan SE2, DE och BE får anses uppfylla kraven för trepartshandel. Transporten får anses hänförlig till omsättningen mellan SE2 och DE eftersom DE gör ett unionsinternt förvärv i Belgien, se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

Ingen transport kan knytas till omsättningen mellan SE1 och SE2. Omsättningen är därmed gjord i Sverige (5 kap. 3 § ML) och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Som framhållits ovan så gäller i princip de allmänna reglerna i ML vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Då det inte finns några förenklingsregler så måste en bedömning göras i varje enskilt fall och grundtanken bakom dessa har redovisats ovan. Detsamma gäller i de fall varans destinationsland är Sverige.

Nedan lämnas därför även exempel där varans destinationsland är Sverige.

Exempel 2

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.

SE:s redovisning styrs av den faktura han får från DK.

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer (11 kap. 8 § 4 ML) och inte debiterat någon mervärdesskatt, bör SE redovisa detta som ett unionsinternt förvärv. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § första stycket 5 och 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 ML.

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 § första stycket 4 ML.

Exempel 3

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningarna mellan DE, DK och SE1 uppfyller kraven för trepartshandel. Detta innebär att DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 b § ML. DK:s vidareomsättning till SE1 är omsatt i Sverige som SE1 blir skattskyldig för (1 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Transporten ska anses hänförlig till den omsättning som sker mellan DE och DK, eftersom DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige.

SE1:s försäljning till SE2 får därmed ses som en omsättning inom landet (5 kap. 3 § ML). SE1 ska därför

debitera SE2 mervärdesskatt. Denna hantering stämmer överens med utgången i EU-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder. Se Skatteverkets skrivelse 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

9.7 Export

9.7.1 Inledning

Exportbegreppet

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

Vid omsättning av varor omfattar exportbegreppet i första hand omsättningar som inte är gjorda inom landet enligt 5 kap. 2–3 §§ ML och inte heller i något annat EU-land.

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 3 a § ML räknas som export.

I båda fall som nämns ovan gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet.

Svenska företags verksamhet i ett tredjeland utgör också exportverksamhet.

EU-domstolen har uttalat att export utgör ett undantag från skatt som ska tolkas strikt vilket inte får hindra att undantaget tolkas på ett sådant sätt att det får avsedd effekt. Bestämmelserna om undantag för mervärdesskatt vid export utanför unionen, liknande transaktioner och internationella transporter syftar till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten. Export och liknade transaktioner ska således undantas från mervärdesskatt så att transaktionen inte beskattas någon annanstans än på den plats där varorna konsumeras (C-97/06, Navicon).

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående skatt som föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning (10 kap. 12 § ML). Se vidare avsnitt 15.10.

9.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EU

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet, se avsnitt 9.2 om omsättning inom landet.

Varan ska ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

- Säljaren levererar varan till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1 ML).
- Direkt utförsel av varan till en plats utanför EU ombesörjs av speditör eller fraktförare (5 kap. 3 a § första stycket 2 ML). Bestämmelsen är tillämplig oavsett om det är säljaren eller köparen som anlitar speditören eller fraktföraren.
- Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan för direkt utförsel till en plats utanför EU, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Motsvarigheten till 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML finns i artikel 146.1 a–b i mervärdesskattedirektivet.

Krav på direkt utförsel

När det gäller begreppet ”direkt utförsel” i 5 kap. 3 a § första stycket 2 och 3 ML anser Skatteverket att tolkning ska ske i ljuset av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatteverkets mening innebär detta att direkt utförsel får anses ha ägt rum när transporten av varan sker eller åtminstone påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen. Detta förutsätter att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EU påbörjats. Därmed anses begreppet ”direkt utförsel” enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 och 3 ML överensstämma med transportkravet vid unionsinterna varutransaktioner i t.ex. 3 kap. 30 a § ML (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111).

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EU-land till ett tredjeland.

Arbete på vara innan export

Skatteverket anser att bestämmelserna om ”direkt utförsel” i 5 kap. 3 a § första stycket 2–3 ML är tillämpliga även om varan genomgår bearbetning innan transporten ut ur EU. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att någon konsumtion av varan sker. Detta gäller även om varan genom bearbetningen ändrar karaktär innan den lämnar EU, t.ex. från tyg till kostym. En förutsättning är dock att säljaren kan

styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur EU (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111). Se vidare angående dokumentationskraven i avsnitt 9.8.

**Omlastning/
Transport via
annat EU-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. Som framgår ovan föreligger export även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EU-land. Beträffande dokumentation, se avsnitt 9.8.

**Leverans på
kaj m.m.**

Skatterättsnämnden har 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 EU 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 EU inte kan anses som export (SRN 1996-08-29).

Leverans i Sverige till en utländsk företagare kan dock vara export om förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda. Det kan även vara export vid leverans till en svensk köpare om förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML är uppfyllda, dvs. att leverans sker i Sverige till av köparen anlita transportör.

**Export endast
i sista ledet**

Enligt EU-domstolen kan export endast komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EU (C-185/89, Velker).

Exempel

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

Direkt utförelse av varorna till Norge sker av en speditör anlita av SE2. Transporten av varorna ut ur EU sker i transaktionsledet mellan SE1 och SE2 eftersom det är i

detta led som förutsättningarna för export är uppfyllda enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML. Bestämmelsen är nämligen tillämplig även i det fall en svensk köpare anlitar speditör eller fraktförare. SE2:s efterföljande försäljning till det norska företaget är en omsättning utanför EU.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det att export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–2 ML inte kan förekomma i tidigare led i en transaktionskedja än det led då det sker en transport av varan ut ur EU, dvs. i det led då förutsättningarna för export enligt ML är uppfyllda. Motsvarande bedömning ska göras då en utländsk företagare hämtar varan i Sverige. Export föreligger därmed i det led i en transaktionskedja där förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda (Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111).

Hjälsändningar

Även för hjälpsändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige måste leverans ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut mervärdesskatt på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförsel. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från Skatteverket, Ludvikakontoret, återfå erlagd mervärdesskatt, se avsnitten 15 och 38.

Olaglig export

EU-domstolen har bedömt att det enligt principen om skatte-neutralitet inte är möjligt att göra skillnad mellan laglig och olaglig export vid tillämpning av undantaget om export. En förutsättning är att de varor som exporteras omfattas av direktivets tillämpningsområde (se punkt 16 och 17 i domen). I det aktuella fallet hade export skett i strid mot gällande exportrestriktioner (C-111/92, Lange). Se även C-455/98, Kaupo Salumets, angående olaglig import.

Utländsk företagare hämtar varan

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan för direkt utförsel till en plats utanför EU anses som export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 9.8 angående krav på dokumentation.

Det finns inget krav på att varan hämtas här i landet. Skatteverket anser att förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda även i det fall säljaren transporterar varan

till ett annat EU-land där den utländske köparen tar över ansvaret för den vidare transporten ut ur EU. Detta gäller dock endast under följande förutsättningar:

- Varornas slutdestination i ett land utanför EU måste vara känd av säljaren i Sverige vid den tidpunkt då varorna lämnar Sverige.
- Säljaren måste göra en exportanmälan till Tullverket i enlighet med de rutiner som Tullverket bestämmer.

Se vidare exempel 4 i skrivelsen (Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111).

**Kravet
”utländsk
företagare”**

Köparen som hämtar varan ska vara en utländsk företagare (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Av denna artikel framgår inte uttryckligen ett krav på att det ska vara en utländsk företagare som hämtar varan. I de fall varor förts ut ur landet i personligt bagage krävs dock, enligt artikel 147, att särskilda krav är uppfyllda för att artikel 146.1 b ska bli tillämplig.

Enligt Skatteverkets uppfattning hör dessa två artiklar (artiklarna 146.1 b och 147) ihop och ska därmed läsas tillsammans. Skatteverket anser vid tolkning av dessa artiklar att kravet i ML på att förvärvaren är en utländsk företagare överensstämmer med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111). Se även avsnitt 9.7.6.

Exempel

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklistor till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

Varorna hämtas hos SE1 av SE2:s norske kund som transporterar varorna till Norge. Förutsättningarna för export i 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML är inte uppfyllda i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE1 ska därför debitera svensk mervärdesskatt i fakturan till SE2 och redovisa denna som en skattepliktig omsättning i sin deklaration. SE2:s försäljning till den norske kunden uppfyller däremot förutsättningarna för export i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML, dvs. en utländsk företagare hämtar varorna här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EU. Transporten av varorna ut ur EU får därför anses ha skett i transaktionsledet mellan

SE2 och det norska företaget. SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export.

Högsta förvaltningsdomstolen har avseende ett förhandsbesked, i likhet med Skatterättsnämnden, funnit att exportomsättning inte förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EU av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företags kund i utlandet. I det aktuella fallet skulle varorna säljas av ett svenskt företag (AB X) till ett brittiskt företag (Y) som i sin tur skulle vidareförsälja varorna till ett företag i tredjeland (Z). Varorna skulle avhämtas i Sverige hos AB X av slutkunden Z som skulle transportera dessa till tredjeland. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML (motsvaras numera av 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML) ansågs inte tillämplig vid försäljningen mellan AB X och Y eftersom det inte var Y, utan slutkunden Z, som skulle hämta varorna i Sverige för direkt utförsel till en plats utanför EU (RÅ 2003 not. 128). Se även Skatteverkets skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i inter-nordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till ett tredjeland och trafik mellan EU-länder, se avsnitt 9.7.3.

**Beskickningar
m.fl. i länder
utanför EU**

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 EU. 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 EU och till personal vid dem.

**Leveranser till
Utrikesdeparte-
mentet**

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 EU, se vidare avsnitt 38.

Se även skrivelse RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdes-skattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

**Krav på
dokumentation**

Den dokumentation som en säljare måste ha för att kunna sälja utan mervärdesskatt med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 9.8.

9.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

I 5 kap. 1 § tredje stycket samt 3 a § första stycket 4–5 och tredje stycket ML finns bestämmelser om omsättning av varor som levereras till eller omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

Omsättning av varor och tjänster som avser fartyg och luftfartyg kan även omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 21–22 §§ ML, se avsnitt 23.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats. Vad gäller flygplan i utrikes trafik, se även EU-domstolens dom i C-382/02, *Cimber Air*.

Fartyg i utrikes trafik

Med fartyg i utrikes trafik avses skepp och båtar som anlöper utländsk hamn. Skepp och båtar som används för privat bruk anses inte utgöra fartyg i utrikes trafik.

Fartyg som går i utrikestrafik till ett tredjeland och som ska hämta eller lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till Tullverket. I fartygsanmälan lämnas bl.a. uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

Den omständigheten att ett fartyg med utländsk destination går in i en eller flera svenska hamnar för lastning eller lossning ändrar inte resans karaktär av utrikesfart. Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Dokumentation

För att styrka att det är fråga om ett fartyg som går i utrikes trafik kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer.

Omsättning av varor ombord

En omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, anses aldrig som omsättning inom landet (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML avser omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU. Bestämmelsen gäller

enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serverings-tjänster som tillhandahålls ombord.

Det innebär således att omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till ett tredjeland (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

**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 § tredje stycket ML oavsett om fartyget eller luftfartyget går i EU-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 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 EU-trafik eller i tredjelandstrafik (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML). Bestämmelsen är endast tillämplig på den omsättningen av varor som sker till den som bedriver fartygstrafiken och kan inte utvidgas att avse även omsättning i tidigare led. Jämför även EU-domstolens avgörande i C-185/89, *Velker*.

Enligt EU-domstolen är en förutsättning för att undantaget i direktivet (artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet) ska vara tillämpligt att det är fråga om fartyg som används på öppna havet. Detta krav gäller såväl fartyg som fraktar passagerare som fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet (C-181/04–C-183/04, *Elmeke*).

Enligt Skatteverkets bedömning får leverans av varor ”för bruk ombord” anses innefatta även andra varor än sådana som behövs för fartygets egna behov eller för konsumtion ombord. En förutsättning är dock att varorna ska användas ombord på fartyg i utrikes trafik. Som exempel kan nämnas en truck som används ombord för att hantera lasten (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111).

**Leverans av varor
till fiskefartyg**

Som framgår ovan jämföras fiske på internationellt vatten med utrikes trafik. Bestämmelsen i 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML kan därför även omfatta leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord.

Leverans för omsättning ombord	<p>Som omsättning utomlands anses leverans av vara till</p> <ul style="list-style-type: none">– fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och ett tredjeland och varan ska säljas ombord (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML), eller– fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EU-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 (angående livsmedel, se avsnitt 13.3.3) dock inte punktskattepliktig vara (5 kap. 3 a § första stycket 4 a ML).
Direktkravet	<p>Bestämmelserna i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML är tillämpliga endast vid den omsättning som sker direkt till den som bedriver fartygs- eller flygtrafiken. För ytterligare information om det s.k. direktkravet samt ML:s förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet hänvisas till avsnitt 23.8.</p>
Konsumtion ombord vid resa inom EU	<p>Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EU anses som omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 5 ML).</p> <p>Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast försäljning av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i rådets förordning (EG) nr 178/2002 (se avsnitt 13.3.3) som kan säljas mervärdesskattefritt. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske mervärdesskattefritt.</p>
Konsumtion ombord vid resa inom EU	<p>Bestämmelserna om tax-free, beskattning av varuleveranser och varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EU behandlas närmare i en upprättad promemoria (RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100).</p>
Automatförsäljning	<p>Frågor om direkt konsumtion har även behandlats i följande två skrivelser:</p> <ul style="list-style-type: none">– Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa (RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120).

- Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder (RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100).

Fartygstrafik till Norge o. Åland

Trots att Norge och Åland ligger utanför EU:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden (5 kap. 3 a § tredje stycket ML).

– för bruk ombord

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord.

– för försäljning ombord

Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat, toalettmiddel (KN-nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras mervärdesskattefritt till fartyg på dessa linjer i de fall avsikten är att varorna ska säljas ombord från kiosk eller liknande försäljningsställe. Vid leverans av andra varor som ska säljas ombord än de som räknats upp ovan ska mervärdesskatt debiteras eftersom omsättningen i sådana fall har skett inom landet enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spiritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan mervärdesskatt till fartyg på dessa linjer (6 § första stycket ovan nämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretruntrafik med betydande bil- och godsbefordran.

– avdragsförbud

Till bestämmelsen i 5 kap. 3 a § tredje stycket ML hör en särskild avdragsbegränsning i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML samt en särskild regel i 7 kap. 5 § tredje stycket ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall, se vidare prop. 1998/99:86 s. 49.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 148 a- c, e och f samt artikel 37.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

9.7.4 Exportbutiker

Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare. Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Den som bedriver verksamhet i exportbutik måste dock vara godkänd upplagshavare och export-

butikerna godkända skatteupplag för alkohol- och tobaksvaror (lag [1999:445] om exportbutiker).

Ansökan om godkännande som upplagshavare och skatteupplag görs hos Skatteverket enligt allmänna regler, se vidare avsnitt 37.2.

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 (5 kap. 3 a § första stycket 6 och 6 a ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelser om exportbutiker finns i artikel 158 i mervärdesskattedirektivet.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till ett tredjeland omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i ett tredjeland, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m. (RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100).
- Förtydligande angående exportbutiker (RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110).
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m. (RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100).
- Exportbutikers försäljning (RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100).

9.7.5 Personbilar och motorcyklar

Tillfälligt register

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering, anses som export (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML). Bestämmelserna behandlas i avsnitt 22.

9.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland

Grundförutsättningarna för att en omsättning ska anses ha skett utomlands är att det har skett en fysisk transport ut ur EU samt att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas utanför EU.

Besökare från ett tredjeland – ej Norge eller Åland

För besökare som är bosatta i ett annat tredjeland än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar (5 kap. 3 a § första stycket 8 ML).

Förutsättningarna är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EU, och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

Skatteverket anser att även en grupp av varor ska kunna godtas vid bedömningen av om beloppsgränsen 200 kr är uppfylld. Det sammanlagda värdet av flera varor får dock bara användas om alla varorna omfattas av en och samma faktura (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111). Se även artikel 17 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 48 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Mervärdes-skattedirektivet

Motsvarigheten till 5 kap. 3 a § första stycket 8 och andra stycket ML finns i artikel 146.1 b och 147 i mervärdes-skattedirektivet.

Varor för kommersiellt bruk

Skatteverkets anser att i det fall förutsättningarna är uppfyllda för tillämpning av 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML, saknas betydelse om de varor som förts ut ur EU är avsedda för privat bruk eller för en verksamhet. Om de varor som förs ut är för kommersiellt bruk kan det uppkomma en skyldighet att lämna en skriftlig tulldeklaration till Tullverket (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111).

Dokumentation

För att styrka uppgifterna, i de fall köparen transporterar varorna i sitt personliga bagage (se Skatteverkets skrivelse 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111), ska säljaren enligt 14 § MF i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av Skatteverket godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EU,
- eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EU.

Kravet på dokumentation vid försäljning till besökare från tredjeland där köparen transporterar varan ut ur EU på annat sätt än genom sitt personliga bagage regleras inte genom 14 § MF. Exempel på hur export kan styrkas i sådana fall anges i avsnitt 9.8.

**Godkänd
intygsgivare**

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av Skatteverket godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom återbetalningen av mervärdesskatt. Intygsgivaren kan även genom avtal med kunden, ta på sig kontroll av bosättningsland. Det är dock säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML är uppfyllda. Intygsgivaren måste i sådant fall kunna bifoga dokumentation till säljaren som styrker köparens bosättning, t.ex. med kopia av köparens pass (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111).

För närvarande (januari 2011) är Global Blue Sverige AB den enda av Skatteverket godkända intygsgivaren.

**Intyg från
Tullverket**

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EU-land) lämnar EU. När butiken sedan återfår av Tullverket påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

**Försäljning
i transithall**

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

Skatteverket kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförsel. Detta bör dock komma i fråga endast vid försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

**Bosättning i
ett tredjeland**

Skatteverket anser att säljaren i sina räkenskaper även ska ha

- dokumentation som styrker att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i land utanför EU. Detta kan ske med exempelvis kopia av köparens pass.

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i ett tredjeland under minst

12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i ett tredjeland om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i ett tredjeland. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett tredjeland godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. En utländsk person, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111).

Om förutsättningarna enligt 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML inte är uppfyllda är säljaren skattskyldig för omsättningen. Det gäller dock under förutsättning att säljaren inte varit i god tro. För att säljaren ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Se vidare avsnitt 9.8.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EU. Se även avsnitt 22.5.

Kammarrätten har bedömt frågan om försäljningen i Sverige av två båtar till privatpersoner från Kanada uppfyllde förutsättningarna för att anses som export enligt 5 kap. 9 § första stycket 9 ML, i dess dåvarande lydelse (motsvaras numera av 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML). Avsikten var att båtarna skulle seglas till Kanada för att användas där. I det aktuella fallet seglades dock båtarna till Norge för ett kort stopp (det tredjeland som låg närmast) men tullades aldrig in i Norge och seglades heller inte vidare till Kanada. Förutom det korta stoppet i Norge så var inget annat visat än att båtarna använts inom EU-området. Frågan var nu om det korta stoppet i Norge innebar att förutsättningar för export var uppfyllda. Kammarrätten ansåg att en tolkning av den aktuella bestämmelsen ska ske utifrån mervärdesskattedirektivet och de principer som uttalas av EU-domstolen i C-97/06, Navicon. Detta innebar enligt Kammarrätten att kravet på att en vara ska ha medförts vid en resa till en plats utanför EU för att omsättningen ska anses ha skett utomlands, innebär att konsumtion av varan ska äga rum utanför EU. Enligt Kammarrätten medförde inte det korta stoppet i Norge att båtarna

konsumerats utanför EU. Genom det som framkommit om användningen av båtarna får konsumtionen av dessa i stället anses ha skett inom EU. Förutsättningarna för export ansågs därmed inte uppfyllda (KRNG 2009-05-15, mål nr 1649-07).

**Besökare från
Norge och Åland**

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler enligt 5 kap. 3 a § andra stycket ML.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exklusive mervärdesskatt) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att mervärdesskatt har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exklusive mervärdesskatt får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiva.

9.8 Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro

9.8.1 Inledning

Bevisning

Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara omständigheter får framföras och åberopas som bevis. Den grad av bevisning som ska presteras för att en omständighet ska anses styrkt är i normalfallet att omständigheten ska ha gjorts sannolik. Skatteverket anser att bevisning i form av dokumentation kan bestå av flera handlingar. Även om ett enskilt dokument inte är tillräckligt för att göra det sannolikt att samtliga förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda, kan de olika dokumenten sammantaget uppnå sannolikhet (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Bevisbördan

Det bör särskilt poängteras att det är säljaren som har bevisbördan för att förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda.

EU-domstolen har uttalat att en skattemyndighet i en medlemsstat inte har rätt att neka undantag från skatteplikt avseende en leverans inom unionen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid (C-146/05, Collée).

Målet C-184/05, Twoh International, avsåg ett s.k. avhämtningsköp, dvs. köparen ansvarade för transporten ut ur landet.

Säljaren hade själv inte företett bevis för att visa att varorna faktiskt hade transporterats till destinationslandet och yrkade att skattemyndigheten i avgångslandet skulle inhämta information i destinationslandet att leverans skett inom unionen. EU-domstolen ansåg att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån transporten av varorna avgick inte är skyldiga att inom ramen för en leverans inom unionen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten.

Transport till annat EU-land

Undantaget från skatteplikt vid en unionsintern försäljning gäller under förutsättning att varan transporteras från Sverige till ett annat EU-land (3 kap. 30 a § första stycket ML). Det saknar betydelse vem som är ansvarig för transporten. Det kan således vara säljaren, köparen eller någon annan som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara överlämnas i Sverige till köparen för transport ut ur landet. Vad gäller kravet enligt 3 kap. 30 a § ML att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land, se avsnitt 9.8.3.

Leverans eller direkt utförelse till ett tredjeland

En förutsättning för att export ska föreligga är att varan levereras eller transporteras till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML). Det ska således vara fråga om en faktisk fysisk transport ut ur EU. Vad gäller kravet enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML att det är en utländsk företagare som hämtar varan, se avsnitt 9.8.4.

För att försäljningen ska anses som export i 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML eller att undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML ska bli tillämpligt måste således säljaren styrka att varan fysiskt transporterats ut ur landet.

9.8.2 Krav på dokumentation av transporten

För att dokumentationen ska göra sannolikt att en EU-leverans eller export har skett ska dokumentationen innehålla uppgifter som visar att varan transporterats till ett annat EU-land respektive ut ur EU. En bedömning av dokumentationen ska ske i varje enskilt fall utifrån vad som rimligen kan krävas av säljaren i normala affärsförhållanden. Vid bedömningen kan, utöver fakturan, uppgifter som är av vikt vara t.ex. detaljerade uppgifter om vilka varor som avses, värdet på varorna som transporterats, leveransadressen, uppgifter om transportsätt (när, var och hur) och färdväg. Även andra uppgifter kan ha betydelse. Den omständigheten att köparen deklarerat för-

värvet i destinationslandet kan utgöra ett kompletterande bevis för att visa att varorna faktiskt transporterats ut ur landet, men utgör inget sådant avgörande bevis som krävs för att omsättningen ska undantas från skatteplikt (se C-409/04, Teleos, punkt 72).

Transport av säljaren eller fristående transportör

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitan av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till ett annat land, bör det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet är uppfyllt eller ej. Skatteverket anser att säljaren gjort det sannolikt att transport ut ur landet skett om säljaren erhåller dokumentation, utställd av annan än köparen eller säljaren, som innehåller uppgifter som gör det sannolikt att transport skett. Därmed är förutsättningarna för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt uppfyllda. Detta gäller även om det i efterhand visar sig att varan inte lämnat landet, förutsatt att säljaren varit i god tro. Säljaren har inte varit i god tro om det finns motstridiga uppgifter som påverkar tillförlitligheten av dokumentationen som säljaren borde ha upptäckt (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111). Se avsnitt 9.8.4 angående god tro.

Om transporten sker av en fristående transportör kan en fraktsedel från transportören tillsammans med fakturan utgöra tillräcklig dokumentation. Vid export när säljaren själv transporterar varorna kan exempelvis fakturan i kombination med exportföljedokumentet (EAD) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat unionens tullområde eller i kombination med införselhandlingen från det land dit varan förts utgöra tillräcklig dokumentation.

Transport av köparen

Om köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) ska säljaren ombesörja att han får sådan dokumentation av köparen som utgör tillräckligt underlag som visar att transport ut ur landet skett. Om säljaren inte har sådan dokumentation kan han inte anses ha gjort tillräckligt för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt.

Om säljaren är tveksam till om köparen kommer att föra ut varorna från Sverige/EU, bör mervärdesskatt debiteras i samband med att köparen hämtar varan. Möjlighet finns sedan när säljaren erhållit tillräcklig dokumentation att kreditera kunden mervärdesskatten och redovisa försäljningen som en EU-leverans eller export.

Exempel på handlingar vid transport av köparen

Exempel på handlingar som utgör tillräcklig dokumentation är transporthandlingar från fristående speditör anlita av köparen, ovan nämnda stämplade exportföljedokument (EAD) eller tullhandlingar som visar att köparen fört in varan i ett land utanför EU. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en gränsöverskridande transport.

Intyg

Av ett intyg kan framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Enbart ett sådant intyg utställt av köparen, i kombination med fakturan, utgör normalt inte tillräckligt underlag för att tillhandahållandet ska kunna undantas från mervärdesskatt. En bedömning måste dock alltid göras i det enskilda fallet och med hänsyn till övriga omständigheter i samband med en transaktion.

Kammarrätten har ansett att intyg som saknar uppgift om när transport ut ur Sverige ska ske, vilken färdväg och vilka transportmedel som ska användas inte är tillräckligt för att göra sannolikt att transport ut ur Sverige föreligger (KRNG 2009-12-21, mål nr 5237-07).

Om köparen utfärdat ett intyg bör detta i efterhand kompletteras av köparen med handling som styrker att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet i enlighet med vad intyget anger. Exempel på kompletterande handlingar som höjer bevisvärdet på intyget kan vara kopia på olika biljetter, kvitton som använts vid transporten eller handlingar som visar att varan anlant till leveransadressen.

Om en säljare som är i god tro har intyg och kompletterande handlingar samt gjort vad som i övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller denna bedömning även om det i efterhand konstateras omständigheter som innebär att intyget inte överensstämmer med verkligheten, t.ex. att varan inte transporterats i enlighet med intyget (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Bearbetade varor

Som framgår i avsnitten 9.3.2 och 9.7.2 kan kravet att en gränsöverskridande transport har skett även vara uppfyllt då en vara bearbetas innan den transporteras ut ur landet/EU. I kravet på att säljaren ska kunna styrka att varan lämnat landet/EU ingår i sådant fall även att det måste vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som efter omarbetning lämnar

landet/EU. Ett sätt för säljaren att visa att de sålda varorna ingår i de bearbetade varor som lämnar landet/EU kan vara t.ex. ett kontrakt avseende bearbetningen i kombination med en teknisk beskrivning av produkten där den ursprungliga varan går att identifiera. Utöver sådana bearbetade varor som transporteras ut ur landet/ EU kan det förekomma att en köpare i sin verksamhet lagerhåller, och även säljer varor från lagret, i Sverige (eller i ett annat EU-land om det är fråga om export). I sådant fall måste mycket höga krav ställas på den bevisning som säljaren måste prestera för att styrka den gränsöverskridande transporten och identiteten av den sålda varan. Detta gäller i synnerhet i de fall då varorna efter bearbetning ändrat karaktär. Se avsnitt 9.8.4 angående god tro.

9.8.3 Övriga krav på dokumentation

Vid EU-leverans

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel är, förutom att en gränsöverskridande transport har skett, en förutsättning för undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Enligt 11 kap. 8 § 4 ML ska köparens VAT-nummer anges i fakturan.

Köparens VAT-nummer

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk mervärdesskatt. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Säljaren bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Kontroll kan även ske via Skatteverkets webbplats (skatteverket.se). En utskrift av svaret bör i sådant fall bevaras.

Identitet mellan köpare och VAT-nummer

En förutsättning för undantaget från skatteplikt att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML). Det innebär att det för tillämpning av undantaget inte är tillräckligt att det VAT-nummer som åberopas är giltigt. Det ska också föreligga identitet mellan köparen och innehavaren av det åberopade VAT-numret. En säljare måste därmed på lämpligt sätt säkerställa att det verkligen är fråga om den aktuella köparens VAT-nummer samt inneha dokumentation som visar på vilket sätt detta kontrollerats. Skatteverket har närmare redogjort för på vilket sätt en säljare bör kontrollera att fråga är om köparens VAT-nummer samt vilken dokumentation som bör finnas hos säljaren för att styrka detta (Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111).

Om säljaren gjort dessa kontroller av VAT-numret samt vad som övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet och samtidigt är i god tro ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Det gäller även om det i efterhand visar sig att t.ex. köparen inte varit registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land.

EU-domstolen har ansett att unionsrätten inte hindrar medlemsstaterna att, i syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande, fastställa vissa krav för att undantaget för unionsinterna försäljningar ska få tillämpas. Förutsättningarna i det aktuella fallet var att företagaren R hade transporterat sålda bilar till ett annat EU-land men medvetet dolt de verkliga köparnas identitet genom att ha lämnat materiellt oriktiga uppgifter i fakturor och deklARATIONER till den lokala skattemyndigheten som bevis. I handlingarna hade R uppgett namn och VAT-nummer som inte stämde med de verkliga köparna. I en sådan situation där det visserligen skett en unionsintern leverans men där säljaren dolt den egentliga köparens identitet, för att köparen ska kunna undgå att betala mervärdesskatt, har den medlemsstat varifrån den unionsinterna leveransen skett enligt EU-domstolen rätt att neka tillämpning av undantaget från skatteplikt för en sådan transaktion (C-285/09, R).

Vad gäller förutsättningarna för att anses vara i god tro, se avsnitt 9.8.4.

Vid export

Förutom att ha dokumentation som styrker en transport av varan ut ur EU måste en säljare vid avhämtningsköp även ha dokumentation som visar att köparen är en utländsk företagare (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML).

Fartyg i utrikes trafik

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se avsnitt 9.7.3.

Försäljning till besökare från ett tredjeland (tax-free)

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från ett tredjeland när transporten ut ur EU sker i deras personliga bagage behandlas närmare i avsnitt 9.7.6.

9.8.4 God tro vid försäljning av varor till annat land

God tro vid EU-leverans

EU-domstolen har bedömt betydelsen av god tro vid leverans av varor där köparen skulle stå för transporten till det andra EU-landet. EU-domstolen uttalade att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för tillämpningen av undantaget från skatteplikt för leverans inom unionen. Dock

ska bl.a. rättsäkerhets- och proportionalitetsprinciperna beaktas. EU-domstolen anser att en säljare som har agerat i god tro och som företett handlingar för bevisning vilka godtagits i ett inledande skede för att styrka hans rätt att undanta leveransen från skatteplikt, inte kan åläggas att vid senare tidpunkt betala mervärdesskatt. Detta gäller även om det visar sig att denna bevisning var falsk, under förutsättning att säljaren inte har deltagit i detta skatteundandragande. Säljaren ska därvid ha vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom unionen han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande (C-409/04, Teleos).

Högsta förvaltningsdomstolen har 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 inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse (RÅ 2004 ref. 26).

Skatteverket gör bedömningen att begreppet god tro ska tolkas i enlighet med unionsrätten. Skatteverket anser därför att det som EU-domstolen framför i C-409/04, Teleos, innebär att Högsta förvaltningsdomstolens dom ovan inte längre ska tillämpas vad gäller den delen som behandlar god tro (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

God tro vid export

EU-domstolen har med ett liknande resonemang som det som fördes i C-409/04, Teleos (se ovan), ansett att god tro även har betydelse för bedömningen vid export. I det aktuella fallet framkom, i efterhand, att de handlingar säljaren erhållit från köparen för att styrka exporten var förfalskade, och att de faktiska omständigheterna för export inte var uppfyllda. EU-domstolen ansåg att under sådana förutsättningar kunde inte en säljare åläggas att betala mervärdesskatt i efterhand om han var i god tro, och vidtagit varje rimlig åtgärd som stått i hans makt för att försäkra sig om att han inte var inblandad i ett skatteundandragande (C-271/06, Netto Supermarkt).

Skatteverket anser att samma tolkning som vad gäller god tro vid unionsintern leverans ska göras vid export (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Skatteverkets bedömning av god tro

Skatteverket gör bedömningen att när säljaren genom dokumentation har gjort sannolikt att transporten till ett annat land har skett kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand om säljaren är i god tro.

För att en säljare ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Vidare ska säljaren ha gjort vad som rimligen kan krävas utifrån normala affärsförhållanden för att försäkra sig om att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet. En säljare kan aldrig anses vara i god tro i fråga om omständigheter som denne själv kunnat påverka (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

10 Beskattningsland – tjänster

10.1 Inledning

Nya regler fr.o.m. 1 januari 2010

Den 1 januari 2010 infördes nya bestämmelser i ML avseende beskattningsland för tjänster. Den 1 januari 2011 har ytterligare bestämmelser tillkommit.

Allmänt

En tjänst ska beskattas och anses omsatt på samma plats, dvs. omsättningsland och beskattningsland är samma plats. I detta avsnitt används genomgående begreppet beskattningsland.

En tjänst beskattas i Sverige endast om den anses omsatt inom landet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap. ML.

När Sverige är beskattningsland ska en bedömning av om svensk mervärdesskatt ska redovisas göras utifrån svenska regler. Det finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning (3 kap. 30 a tredje stycket, 30 e, 30 g, 31, 31 a och 32 §§ ML).

Om en tjänst är omsatt inom landet och inte omfattas av något undantag från skatteplikt, uppkommer frågan om vem som är skattskyldig, se vidare avsnitt 4.3.

Förskott vid ändrade regler

Ändrade regler avseende beskattningsland kan leda till att beskattningsland blir olika vid olika tidpunkter. Enligt Skatteverkets uppfattning ska frågan om beskattningsland avgöras utifrån förhållandena vid den tidpunkt då en tjänst tillhandahålls, dvs. vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (Skatteverket 2010-10-21, dnr 131 594230-10/111).

Det finns två olika huvudregler som avgör när en tjänst ska anses omsatt inom landet. Kortfattat kan dessa beskrivas enligt följande. När tjänster tillhandahålls en näringsidkare är huvudregeln att beskattning sker inom landet om köparen är etablerad här och tjänsten inte tillhandahållits ett fast etableringsställe i ett annat land. När tjänster tillhandahålls någon som

inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om säljaren är etablerad här (5 kap. 5–6 §§ ML).

Under vissa omständigheter är dock dessa huvudregler inte tillämpliga. Beskattningsland bestäms då enligt vissa undantag (5 kap. 7–16 §§ ML).

Därtill kommer att tjänsten kan anses omsatt utomlands, trots att tjänsten anses omsatt inom landet enligt huvudreglerna eller något undantag (5 kap. 19 § ML).

10.1.1 Bakgrund och syfte

Bakgrund

Bakgrunden till de bestämmelser som införts den 1 januari 2010 i ML avseende beskattningsland för tjänster är att det inom EU antagits ett direktiv, rådets direktiv 2008/08/EG, med ändringar avseende beskattningsland för tillhandahållande av tjänster. Majoriteten av bestämmelserna rörande beskattningsland trädde i kraft den 1 januari 2010. Dock finns det vissa undantag. När det gäller tillhandahållanden av kulturella tjänster m.m. till näringsidkare infördes nya bestämmelser den 1 januari 2011. Vidare införs nya bestämmelserna avseende långtidsuthyrning av transportmedel den 1 januari 2013. Slutligen ska det införas nya bestämmelser avseende beskattningsland vid telekommunikationstjänster, elektroniska tjänster m.m. den 1 januari 2015.

I detta avsnitt behandlas endast de bestämmelser som trädde i kraft 2010 och 2011. Bestämmelserna som träder ikraft 2013 nämns endast mycket kort.

Syftet med bestämmelserna

Syftet med bestämmelserna framgår av punkt 1–6 i skälen till direktivet (direktiv 2008/8/EG).

I dag tillhandahålls allt fler tjänster på distans och tidigare bestämmelser har inte varit anpassat till denna utveckling. Syftet med de nya bestämmelserna är att modernisera och förenkla det gemensamma mervärdesskattesystemet. Dessutom syftar bestämmelserna till att i större utsträckning uppnå beskattning i konsumtionslandet.

Huvudprincipen är därför att beskattning ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Av administrativa och politiska skäl är det dock inte möjligt att generellt beskatta alla tillhandahållanden i det land där konsumtion faktiskt sker eftersom det kan vara svårt att faktiskt avgöra detta. Av denna anledning behövs vissa undantag från huvudprincipen.

Av ovan angivna skäl införs därför två huvudregler samt ett antal undantag. Den första huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person sker beskattning i det land där köparen är etablerad. För att uppnå syftet, bl.a. för enkla och minska den administrativa bördan, införs regler om obligatorisk omvänd skattskyldighet i dessa fall. Den andra huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en icke beskattningsbar person sker beskattning i det land säljaren är etablerad.

Under vissa omständigheter är dessa huvudregler dock inte tillämpliga, utan vissa undantag bör i stället gälla. Undantagen syftar till att avspegla principen om att beskattning sker i det land där konsumtionen faktiskt sker, men får inte innebära en ökad administrativ börda.

10.1.2 ML:s uppbyggnad

Bestämmelserna avseende beskattningsland för tjänster i 5 kap. ML har en struktur som syftar till att i möjligaste mån följa mervärdesskattedirektivets struktur.

Bestämmelserna i 5 kap. ML inleds med en samlingsparagraf som (förutom en särskild bestämmelse i tredje stycket) anger hur kapitlet är uppbyggt (5 kap. 1 § ML).

Av denna paragraf framgår att en omsättning är gjord utomlands om det inte framgår av någon annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord inom landet (5 kap. 1 § första stycket ML).

Vidare framgår att även om en omsättning anses gjord inom landet kan den enligt 19 § anses vara omsatt utomlands (5 kap. 1 § andra stycket ML).

Tjänster på fartyg och luftfartyg i utrikestrafik

Till sist framgår att en tjänst, t.ex. restaurang- och catering-tjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands. Denna regel är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om trafiken går inom EU eller utanför EU. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

Skatteverket anser att detta gäller oavsett om tillhandahållandet sker till rederiet (t.ex. underhållning ombord på fartyget) eller direkt till passagerare (t.ex. frisörtjänster). Avgörande är att tjänsten rent fysiskt har utförts ombord på fartyget eller luftfartyget (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Enligt Skatteverkets bedömning går en turfiskebåt inte i utrikes trafik när den utgår från svensk hamn och efter fisketuren återvänder till samma hamn utan att anlöpa någon hamn i annat land. Bedömningen blir densamma även om båten vid delar av transporten befinner sig i annat land eller på internationellt vatten. Detta innebär att de tillhandahållanden av tjänster som kan förekomma ombord på en turfiskebåt, t.ex. restaurangtjänster eller uthyrning av fiskeutrustning, inte omfattas av 5 kap. 1 § tredje stycket ML (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Bestämmelserna rörande beskattningsland för tjänster finns i 5 kap. 4–19 §§ ML. Begreppet näringsidkare utvidgas vid avgörande av beskattningsland i 4 §, de båda huvudreglerna återfinns i 5 § respektive 6 §. I 7–18 §§ anges de olika undantagen från huvudreglerna och slutligen i 19 § stadgas i vilka fall omsättning har skett utomlands.

Bestämmelserna i 5 kap. 4–18 §§ ML motsvaras av artikel 43–59 i mervärdesskattedirektivet.

10.1.3 Metodik

Vara eller tjänst?

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som tillhandahålls är en vara eller en tjänst. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla (1 kap. 6 § ML). Allt som inte är varor ska ses som tjänster. I normalfallet är det inte några problem att avgöra om tillhandahållandet är en vara eller en tjänst. Det kan dock uppstå situationer när det kan vara svårt att avgöra om tillhandahållandet ska ses som en vara eller en tjänst. För närmare redogörelse om gränsdragningen mellan vara och tjänst, se avsnitt 9.1.3.

Metod för läsning

När det är klarlagt att det är en tjänst som tillhandahålls ska beskattningsland avgöras. Det gäller att ta reda på om köparen är näringsidkare eller inte. Det ska även avgöras vilken typ av tjänst som tillhandahålls eftersom beskattningsland avseende vissa tjänster avgörs enligt speciella undantag.

Om en viss typ av tjänst inte omfattas av något undantag gäller någon av huvudreglerna. Om tjänsten enligt huvudreglerna inte är omsatt inom landet är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Huvudreglerna gäller även i de fall en viss typ av tjänst som i sig omfattas av något av undantagen, men där undantaget inte blir tillämpligt på grund av att undantaget är inskränkt i sitt tillämpningsområde. I flera fall

omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare.

I det fall något av undantagen blir tillämpligt vad gäller typ av tjänst, förvärvare m.m., men tjänsten inte anses omsatt inom landet enligt undantagets förutsättningar, är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Se vidare avsnitt 10.5.1.

Skattskyldighet

För det fall en viss specifik tjänst är omsatt inom landet enligt någon av bestämmelserna i 5 kap. ML och omsättningen, som skett i yrkesmässig verksamhet, inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML uppkommer frågan vem som är skattskyldig för omsättningen – köparen eller säljaren. När det gäller frågor om skattskyldighet, se avsnitt 4.

Periodisk sammanställning

Periodisk sammanställning ska lämnas även för tjänster. Sammanställningen ska ta upp tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML som förvärvats av en näringsidkare i ett annat EU-land när köparen är skattskyldig för förvärvet i det landet. En förutsättning är således att omsättningen är skattepliktig i det land där tjänsten är omsatt. Skatteverket anser att det är de faktiska bestämmelserna om skatteplikt i det aktuella EU-landet som är avgörande för bedömningen av redovisningsskyldigheten. Om säljaren saknar kunskap om de faktiska bestämmelserna kan säljaren förutsätta att EU-landet infört de undantag från skatteplikt som är obligatoriska enligt mervärdesskatte-direktivet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111).

De obligatoriska undantagen återfinns i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet.

Huvudregeln är att periodisk sammanställning avseende tjänster ska lämnas varje kalenderkvartal. I det fall periodisk sammanställning ska lämnas för både varor och tjänster ska den som huvudregel lämnas varje kalendermånad. Dock kan även en sådan rapportering få lämnas per kalenderkvartal efter begäran hos Skatteverket, under förutsättning att det sammanlagda värdet av omsättning och överföring av varor inte överstiger 1 000 000 kr, exklusive mervärdesskatt, för det innevarande eller något av de fyra föregående kalenderkvartalen (prop. 2009/10:15 s. 133).

Enhetlig tolkning inom EU

Det är i många fall av stor vikt att bestämmelserna tolkas enhetligt inom EU. Mervärdesskattekommittén arbetar därför med att ta fram riktlinjer för tolkningen. Flera av de framtagna riktlinjerna har tagits in i rådets genomförandeförordning (EU)

nr 282/2011. Denna förordning är direkt tillämplig i medlemsländerna och ska därmed inte genomföras i nationell lagstiftning.

Den tolkning som framgår av förarbetena kan komma att frångås med anledning av vad som står i tillämpningsförordningen (prop. 2009/10:15 s. 79).

10.1.4 Försäljning till EU:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EU-länder respektive i länder utanför EU

Från och med den 1 januari 2011 har en ny bestämmelse införts i ML för EU:s institutioner och organ.

EU-institutioner och vissa EU-organ

Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av tjänster som tillhandahålls en köpare som är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör:

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som inrättats av unionen och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier (det s.k. PIP-protokollet) gäller. Från och med den 1 april 2011 avses i stället ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller (3 kap. 30 a § tredje stycket 1 a ML).

Andra internationella organisationer

Undantaget gäller även tjänster som tillhandahålls annan organisation, ombud vid, eller en person med tjänst eller uppdrag hos en sådan organisation (3 kap. 30 a § tredje stycket 1 b och 2 ML).

Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. Vilka som utgör EU:s institutioner och organ finns uppräknade i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EU-landet (3 kap. 30 a § fjärde stycket ML). När det avser någon av de organisationer

som omfattas av 3 kap. 30 a § tredje stycket 1 a ML gäller undantaget endast i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrens. Se även avsnitt 38.2.

Det bör särskilt observeras att detta undantag från skatteplikt endast gäller ovan uppräknade organisationer, institutioner eller organ som har ett stationerat kontor eller anläggning i ett annat EU-land.

Beskickningar

Omsättning av tjänster till andra mottagare, t.ex. beskickningar, undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk mervärdesskatt ska tas ut i de fall tjänsterna är omsatta inom landet enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikesrepresentation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje EU-land. Kommissionen har motsvarande representanter i EU-ländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML.

Väpnade styrkor

Omsättning av tjänster till ett annat EU-land avsedda för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet för tjänsterna är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt (3 kap. 31 § ML). Skattefriheten medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

Omsättning av tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor som är stationerade på Cypern undantas under vissa förutsättningar också från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Undantagen i 3 kap. 30 a § tredje till femte stycket, 31 § och 31 a § ML motsvaras av artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet.

Intyg

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § tredje stycket och 31 § ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (säteland) utfärdat intyg (SKV 5929), se bilaga 18. Se vidare avsnitt 38.

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem.

10.1.5 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster

Azorerna, Madeira

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML, som motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet).

Posttransport-tjänster

Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 5.3.5.

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 § tredje stycket ML. Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EU-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet (3 kap. 32 § ML). Även om det avser ”det landets tillämpning” av artikel 86.1 b bör det kunna presumeras att det landets tillämpning och rätt har det innehåll som framgår av artikel 86.1 b (prop. 2010/11:28 s. 55). Exempel på bikostnader är frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.5.

10.2 Begreppet näringsidkare

10.2.1 Inledning

Vid avgörande av beskattningsland för tjänster är det av stor vikt att fastställa om köparen är näringsidkare eller inte.

Begreppet näringsidkare generellt i ML

Begreppet näringsidkare används för att beskriva att det är fråga om en person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet. Med näringsidkare förstås varje fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (prop. 1994/95:57 s. 161).

Beskattningsbar person

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att med beskattningsbar person avses den som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats och oberoende av verksamhetens syfte och resultat. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på de motsvarande ställen där näringsidkare används i ML. Begreppet beskattningsbar person har

tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar (C-32/03 I/S Fini H, C-77/01 EDM och 286/83 Rompelman).

Holdingbolag

EU-domstolen har konstaterat att ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person. Eftersom ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är det inte heller en näringsidkare generellt enligt ML (C-60/90, Polysar och C-155/94, Wellcome Trust).

Ideell förening

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en idrottsförening som betalat ut ersättning till utländska idrottsföreningar för övergång av fotbollsspelare m.m. ska ses som en näringsidkare vid bedömning av beskattningsland. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att idrottsföreningen var en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. Det saknades skäl att inte tolka begreppet näringsidkare i ML i enlighet med motsvarande begrepp, beskattningsbar person, i mervärdesskattedirektivet. Om idrottsföreningens verksamhet undantas från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML påverkar således inte denna bedömning (RÅ 2007 ref. 57).

För en utförligare redogörelse av begreppet näringsidkare, se avsnitt 7.

Registrering till mervärdesskatt

När huvudregeln för beskattningsland avseende omsättning av tjänster till näringsidkare är tillämplig är såväl köparen som säljaren skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt. Detta innebär att en näringsidkare som är etablerad inom landet och omsätter tjänster i ett annat EU-land, som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, ska vara registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 1 § första stycket 5 b SBL, jfr artikel 214.1 e i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär också att en näringsidkare som är etablerad inom landet och förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, ska vara registrerad till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § första stycket 2 eller 4 SBL, jfr artikel 214.1 d i mervärdesskattedirektivet. I de flesta fall är en näringsidkare också en person som är registrerad till mervärdesskatt.

10.2.2 Näringsidkare i Sverige

Vid bedömning av beskattningsland avses med en näringsidkare en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet. I de flesta fall är också en näringsidkare en mervärdesskatteregistrerad person.

Mervärdesskattefri verksamhet

Det finns fysiska och juridiska personer som är näringsidkare men som av olika anledningar inte är registrerade till mervärdesskatt. Begreppet näringsidkare innefattar dock alla som bedriver ekonomisk verksamhet oavsett om denna medför skattskyldighet eller inte. Det kan t.ex. vara fråga om ett företag som bedriver helt mervärdesskattefri verksamhet på grund av att verksamheten är undantagen från skatteplikt, t.ex. utbildning, sjukvård eller finansiella tjänster. Det kan även avse en näringsidkare som bedriver verksamhet som är undantagen från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML, dvs. allmännyttig ideell förening. Även den som bedriver sådan verksamhet är alltså en näringsidkare.

Skatteverket anser att en allmännyttig ideell förening som bedriver ekonomisk verksamhet eller en näringsidkare som bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt ska registreras till mervärdesskatt när de från en utländsk företagare förvärvat tjänster som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket ML. Dessa kategorier av näringsidkare ska dessutom vara registrerade till mervärdesskatt om de tillhandahåller sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML till en näringsidkare i annat EU-land och förvärvaren är skattskyldig för tjänsterna i det landet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111).

10.2.3 Näringsidkare i ett annat land

Vid bedömning av beskattningsland för sådana tjänster som avses i huvudregeln i 5 kap. 5 § ML är det avgörande om förvärvaren är en näringsidkare.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av vem som är näringsidkare i ett annat land. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111).

Förvärvare inom EU

Även i andra EU-länder är en näringsidkare mervärdesskatteregistrerad i de flesta fall. Skatteverket anser att ett angivet registreringsnummer till mervärdesskatt i normalfallet är tillräckligt för att säljaren ska kunna utgå från att köparen är en näringsidkare.

Även om förvärvaren inte kan visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt kan förvärvaren vara näringsidkare. Så kan vara fallet t.ex. när förvärvaren ansökt om ett registreringsnummer till mervärdesskatt på grund av förvärv men ännu inte hunnit få ett av skattemyndigheten i det land där förvärvaren

finns. I ett sådant fall ska förvärvaren behandlas som en näringsidkare om denne bedriver ekonomisk verksamhet. Det kan finnas fler orsaker till att förvärvaren inte är registrerad till mervärdesskatt, t.ex. att näringsidkaren bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt. Det kan även vara fråga om en näringsidkare som har en omsättning som understiger den nationella omsättningströskeln för skattskyldighet och som på grund av detta inte erhållit något registreringsnummer till mervärdesskatt för sin ekonomiska verksamhet. Detta påverkar dock inte bedömningen av om de är näringsidkare eller inte vid avgörande av beskattningsland.

Förvärvare från land utanför EU

Vid bedömningen av om det är fråga om en näringsidkare från land utanför EU gäller samma principer som för en näringsidkare i Sverige. Det ska enligt Skatteverkets bedömning vara fråga om en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet utanför EU. Säljaren ska visa att förvärvaren är en näringsidkare och att denne är etablerad utanför EU. Detta kan ske t.ex. genom att näringsidkaren återoppar en mervärdesskatte- eller annan företagsregistreringshandling från skattemyndighet i det land där han är etablerad. Även en utskrift från Internet, t.ex. från köparen webbplats, kan utgöra underlag för att visa att förvärvaren är en näringsidkare som är etablerad utanför EU. Ytterligare exempel på underlag kan vara ett sådant intyg från skattemyndigheten i köparens land som används i samband med återbetalningar enligt rådets trettonde direktiv 86/560/EEG.

10.2.4 Utvidgningen av begreppet näringsidkare

Begreppet näringsidkare har utvidgats genom bestämmelserna om beskattningsland i 5 kap. 4 § ML, jfr artikel 43 i mervärdesskattedirektivet.

Näringsidkare som även bedriver icke ekonomisk verksamhet

Av denna bestämmelse framgår för det första att en näringsidkare, som förutom ekonomisk verksamhet även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. ML eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 § ML, anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar (5 kap. 4 § 1 ML).

Detta innebär att om t.ex. ett företag, förutom verksamhet som medför skattskyldighet, även bedriver verksamhet finansierad genom olika former av bidrag (dvs. omsättningar saknas för del av verksamheten) ska företaget anses som en näringsidkare även för den del av verksamheten som inte innefattar omsättningar. Samma bedömning ska göras om någon bedriver yrkes-

mässig verksamhet endast till viss del, t.ex. en myndighet. Dessa subjekt kommer, när det gäller bedömning av beskattningsland, att ses som näringsidkare för all verksamhet, dvs. även sådan som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, t.ex. offentligrättsliga organs myndighetsutövning.

**Kollektiv-
avtalsstiftelsen**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kollektivavtalsstiftelse är att anse som näringsidkare när stiftelsen förvärvar tjänster från ett annat EU-land för den verksamhet som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt (RÅ 2009 ref. 54).

Högsta förvaltningsdomstolen begärde i målet förhandsbesked från EU-domstolen. I förhandsbeskedet uttalade EU-domstolen att den som till någon del bedriver ekonomisk verksamhet, 5 % i det aktuella fallet, och förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet enbart görs för den del av verksamheten som inte anses vara ekonomisk verksamhet (C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).

Praxis i målen C-291/07 och RÅ 2009 ref. 54 kan sägas ha kodifierats genom 5 kap. 4 § 1 ML.

**Offentligrättsliga
organ**

Skatteverket anser att ett offentligrättsligt organ här i landet som förvärvar t.ex. konsulttjänster från en utländsk företagare, ska förvärvsbeskattas om det offentligrättsliga organet till någon del är näringsidkare. Detta gäller oavsett om förvärven gjorts för den yrkesmässiga delen av verksamheten eller inte.

**Mervärdesskatte-
registrerade
juridiska personer
som inte är
näringsidkare**

Dessutom ska alla juridiska personer som inte är näringsidkare men som av någon anledning är registrerade till mervärdesskatt anses vara näringsidkare oavsett om ekonomisk verksamhet bedrivs eller inte (5 kap. 4 § 2 ML).

Detta innebär att, när t.ex. ett holdingbolag blivit registrerat till mervärdesskatt på grund av att förvärvströskeln 90 000 kr vid inköp av varor från andra EU-länder har överskridits, ska detta bolag anses som en näringsidkare trots att någon ekonomisk verksamhet inte bedrivs i bolaget.

Exempel 1

En svensk kommun köper tjänster från ett företag i Danmark. Kommunen har viss verksamhet som medför skattskyldighet men den stora delen består av myndighetsutövning (cirka 95 % av verksamheten) som omfattas av 4 kap. 7 § ML, dvs. verksamhet som undan-

tas från yrkesmässighet. Av 5 kap. 4 § 1 ML framgår att den som bedriver viss verksamhet som medför skattskyldighet ska anses vara näringsidkare även för den del som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 7 § ML. Detta innebär att den svenska kommunen är en näringsidkare även om inköpet i sin helhet är att hänföra till annan verksamhet än sådan som medför skattskyldighet.

Exempel 2

En personalstiftelse som endast förvaltar det egna kapitalet har blivit registrerat till mervärdesskatt eftersom de trodde att de skulle förvärvsbeskatta sig för kapitalförvaltningstjänster som förvärvats av en utländsk näringsidkare. Eftersom stiftelsen var registrerad till mervärdesskatt när den gjorde förvärvet anses stiftelsen vara en näringsidkare vid bedömning av beskattningsland enligt utvidgningen av begreppet näringsidkare i 5 kap. 4 § 2 ML. Det avgörande enligt 5 kap. 4 § 2 ML är att det är fråga om en juridisk person som inte är näringsidkare och att denna är registrerad till mervärdesskatt. Det finns inget i bestämmelsen som anger att det måste vara en korrekt registrering. Dock borde stiftelsen kunna bli avregistrerad och när detta har skett är stiftelsen inte längre en näringsidkare vid bedömning av beskattningsland. Från dagen för avregistreringen kommer således stiftelsen inte anses vara en näringsidkare.

10.3 Begreppet etablerad m.m.

Begreppet etablerad är ett samlingsnamn för säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse, dvs. de olika slags anknytningar till ett visst land som avgör bedömning av beskattningsland.

De olika begrepp som ”etablerad” är ett samlingsnamn för ska särskiljas från de liknande begrepp som används i inkomstskattesammanhang.

Det är framförallt två olika frågor som uppkommer vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första uppkommer frågan om det finns en etablering över huvud taget. För det andra, i det fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, vilken av dessa ska anses ha omsatt eller förvärvat tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 81 f.).

Inom samma företag

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag, dvs. samma skattesubjekt, utgör ingen omsättning (2 kap. 1 § ML). Därmed saknar bestämmelserna om beskattningsland betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolags etableringar i olika medlemsstater (C-210/04, FCE Bank, punkt 38).

Det kan emellertid bli fråga om omsättning av vara i vissa fall när en vara överförs till ett annat EU-land (2 kap. 1 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 39.4.

Dotterbolag

Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML. Skatterättsnämnden har funnit att ett utländskt moderbolags tillhandahållande av koncerngemensamma tjänster till ett dotterbolag i Sverige utgör skattepliktig omsättning av tjänster (SRN 2005-06-23).

10.3.1 Säte

Vid beskattningen av tjänster är sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna. Det framgår direkt av hur artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet är formulerade.

Vad som utgör ett säte har av EU-domstolen beskrivits som orten där bolaget har sin centrala förvaltning. Det handlar om den ort där de väsentliga besluten avseende bolagets ledning fattas. Vid bedömningen kan ett antal faktorer beaktas. I första hand ska hänsyn tas till det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, orten där bolagsledningen sammanträder och den ort där bolagets allmänna policy beslutas. Andra faktorer, såsom bosättningsorten för företagsledarna, orten där bolagsstämman hålls, där administrativa handlingar och bokföringshandlingar förvaras och där merparten av företagets finansiella transaktioner hanteras, kan också beaktas. Sätet kan inte bestå av en fiktiv etablering (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Säte enligt Bolagsverket

Ett företags registrering hos Bolagsverket bör anses vara en presumtion för att sätet är placerat i Sverige. Andra sakförhållanden kan dock leda till ett annat resultat i det enskilda fallet (prop. 2009/10:15 s. 82).

Vad som utgör ett säte redogörs för närmare i avsnitt 39.2.1.

10.3.2 Fast etableringsställe

Ett företag har sin huvudsakliga etablering där bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Därutöver kan företaget ha etableringar som utgör fasta etableringsställen.

Med fast etableringsställe avses en etablering som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser. Etableringsstället ska dessutom vara så självständigt att det har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 760684-09/111).

Det krävs således inte att det fasta etableringsstället faktiskt omsätter eller förvärvar och konsumerar varor eller tjänster utan det avgörande är om det har en potential att göra detta.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om tjänsterna eller varorna som företaget omsätter eller förvärvar är att hänföra till det fasta etableringsstället här i landet eller till en etablering utomlands.

Begreppet fast etableringsställe redogörs för närmare i avsnitt 39.2.2.

10.3.3 Bosatt eller stadigvarande vistas

Någon definition av begreppen ”bosatt” och ”stadigvarande vistas” finns inte i EU-rätten. Begreppen avser fysiska personer.

Med begreppet ”bosatt” bör emellertid avses den adress där en fysisk person är, i svenska termer, folkbokförd, dvs. den adress som uppges i det aktuella landets nationella register för registrering av befolkningen. Detta gäller oavsett om personen är en näringsidkare eller inte. Adressen sammanfaller i normalfallet med den plats där personen också faktiskt vistas. Med ”stadigvarande vistas” avses den ort till vilken personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär (prop. 2009/10.15 s. 83).

Begreppen bosatt och stadigvarande vistas redogörs för närmare i avsnitt 39.2.3.

10.4 Huvudregler

10.4.1 Inledning

Bestämmelserna avseende beskattningsland för tjänster inleds med två olika huvudregler. Den första huvudregeln behandlar

tillhandahållanden av tjänster till näringsidkare (5 kap. 5 § ML) och den andra huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster till annan än näringsidkare (5 kap. 6 § ML).

Den första huvudregeln kommer att omfatta fler tjänster än den andra eftersom flera av de olika undantagen från dessa huvudregler endast gäller tillhandahållanden till annan än näringsidkare (se avsnitt 10.5).

Syftet med bestämmelserna är att beskattning i princip ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Huvudregeln som gäller tillhandahållanden av tjänster till näringsidkare återspeglar principen att beskattning ska ske i konsumtionslandet genom att destinationsprincipen införs. I huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till annan än näringsidkare behålls ursprungsprincipen, dvs. beskattning där säljaren är etablerad.

10.4.2 Tjänster till näringsidkare

En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Om näringsidkaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om näringsidkaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är omsatt utomlands om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har i ett annat land (5 kap. 5 § ML, jfr artikel 44 i mervärdes-skattedirektivet).

Förvärvarens etablering avgör

Syftet med bestämmelsen är att de tjänster som inte omfattas av något särskilt undantag och som tillhandahålls en näringsidkare ska vara omsatta i det land där köparen har sitt ekonomiska säte eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsterna har tillhandahållits. Det är alltså förvärvarens anknytning till ett visst land som är det avgörande. Om förvärvaren inte har något säte eller fast etableringsställe är det köparens bosättning eller stadigvarande vistelse som ska vara avgörande.

Tjänster som inte omfattas

De tjänster som undantas från huvudregeln och ska bedömas enligt en särskild regel är restaurang- och cateringtjänster, korttidsuthyrning av transportmedel, persontransporttjänster, fastighetstjänster samt tillträde till kulturella m.m. evenemang.

10.4.2.1 Rekvisitet – i egenskap av

Huvudregeln i 5 kap. 5 § ML har, utöver krav på att köparen är näringsidkare, krav på att köparen gjort förvärvet i egenskap av näringsidkare för att omsättning ska ske inom landet.

I det fall köparen är näringsidkare men inte har agerat i egenskap av näringsidkare ska köparen betraktas som någon som inte är näringsidkare vid avgörande av beskattningsland.

Ej för personligt bruk

Att köparen agerat i egenskap av näringsidkare innebär att förvärvet inte gjorts för personligt bruk.

Syftet med begreppet ”i denna egenskap”, är att tydliggöra vad som omfattas av huvudregeln. Detta syfte framkommer redan i punkten 4 i skälen till direktiv 2008/8/EG där det anges att huvudregeln inte ska gälla tillhandahållanden som tas emot, av en beskattningsbar person eller av dennes personal, för personligt bruk.

Privat nyttjande i sin helhet

Ett tillhandahållande av en tjänst kan inte delas vid avgörande av beskattningsland. Därför ska endast förvärv som i sin helhet används för privat nyttjande, dvs. helt utanför näringsidkarens verksamhet, uteslutas från huvudregeln i 5 kap. 5 § ML.

Blandad användning

Om det är fråga om förvärv som ska användas för blandade syften, dvs. både i verksamheten och privat, så ska förvärvet i sin helhet anses vara gjort av köparen i egenskap av näringsidkare. Det ska således inte ske någon uppdelning utan det är bara förvärv gjorda för helt privat nyttjande som inte ska omfattas av 5 kap. 5 § ML (prop. 2009/10:15 s. 95).

Endast privat nyttjande

I detta sammanhang kan noteras att en näringsidkare som bedriver ekonomisk verksamhet men även utför transaktioner som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde ska anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar på grund av det utvidgade begreppet näringsidkare. Det är då fråga om förvärv hänförliga till t.ex. bidragsfinansierad verksamhet eller myndighetsutövning. Sådana förvärv gör köparen i egenskap av näringsidkare även om de inte omfattas av den beskattningsbara verksamheten. Dessa ska inte påverkas av uttrycket ”i denna egenskap” eftersom detta uttryck endast tar sikte på förvärv för privat nyttjande (prop. 2009/10:15 s. 91). Se avsnitt 10.2.4.

Näringsidkare som agerar i egenskap av sådan

När en svensk näringsidkare tillhandahåller tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML ska säljaren visa att köparen är näringsidkare samt att köparen gör sina inköp såsom näringsidkare, dvs.

Angivet VAT-nummer och god tro

agerar i denna egenskap. Den centrala frågan bli hur en säljare ska avgöra detta. När det gäller bedömningen av om köparen är näringsidkare eller inte, se avsnitt 10.2.

En näringsidkare som är etablerad inom EU och som förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska alltid vara registrerad till mervärdesskatt. När en näringsidkare agerar i egenskap av näringsidkare ska denne ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till säljaren (11 kap. 8 § 4 ML).

Registreringsnumret till mervärdesskatt är även utgångspunkten när frågan om köparen agerar i egenskap av näringsidkare ska bedömas. Säljaren måste dock vara i god tro att så verkligen är fallet (prop. 2009/10:15 s. 95).

God tro föreligger när säljaren vidtagit varje rimlig åtgärd för att försäkra sig om att förvärvaren gör inköpet i egenskap av näringsidkare. Till grund för god tro kan ligga det som kunden uppger i intyg om tjänstens användning i kombination med användandet av redan existerande verifikationsprocedurer, t.ex. sådana som sammanhänger med betalningar. Skatteverket anser att endast när det är fråga om tjänster som normalt tillhandahålls till någon som inte är näringsidkare ska säljaren begära att köparen särskilt intygar att han gör förvärvet i egenskap av näringsidkare. Vid tillhandahållande av tjänster som normalt endast används i ekonomisk verksamhet är köparens registreringsnummer till mervärdesskatt tillräckligt som rimlig åtgärd för att säljaren ska anses vara i god tro. I normalfallet får därmed köparens registreringsnummer till mervärdesskatt anses tillräckligt för att säljaren ska kunna anses vara i god tro när det gäller frågan om köparen gjort förvärvet i egenskap av näringsidkare. Detta gäller under förutsättning att det inte finns omständigheter som säljaren haft kännedom om och som gör att säljaren inte kan anses vara i god tro (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111).

När en svensk näringsidkare förvärvar tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML ska köparen anses ha gjort detta i egenskap av näringsidkare om köparen till säljaren angett sitt registreringsnummer till mervärdesskatt och säljaren kan antas vara i god tro vad gäller avsikten med inköpet. När dessa förutsättningar är uppfyllda ska tjänsten enligt Skatteverkets bedömning anses omsatt inom landet även om det visar sig att tjänsten ska användas för privat bruk (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111).

10.4.2.2 Rekvisitet – tillhandahålls till

För att huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska bli tillämplig räcker det inte att förvärvaren är etablerad inom landet. Det krävs dessutom att tjänsten tillhandahålls denna etablering för att beskattning ska ske i Sverige.

Om en tjänst tillhandahålls till ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till ett ekonomiskt säte här i landet. Detta innebär att tjänsten i sådana fall är omsatt utomlands (5 kap. 5 § andra stycket ML).

Den första bedömningen blir därmed om det över huvud taget finns en etablering i Sverige. Om en förvärvare har ekonomiskt säte i ett land och saknar fast etableringsställe i något annat land ska förvärvet presumeras ha skett till det ekonomiska sätet. För det fall förvärvaren förutom ekonomiskt säte i ett land även har fasta etableringsställen i andra länder blir den avgörande bedömningen om tillhandahållandet skett till något av de andra fasta etableringsställena. Om så inte är fallet kommer tillhandahållandet anses ha skett till det ekonomiska sätet.

När det gäller huvudregeln i 5 kap. 5 § ML kommer således begreppet fast etableringsställe ha en stor betydelse, se avsnitten 39.2.2 och 10.3.

Det övergripande målet med beskattningslandsreglerna är att beskattning så långt som möjlig ska ske i det land där konsumtionen av tjänsten sker. Utgångspunkten är då att konsumtionen sker där förvärvaren har sitt säte om inte konsumtionen i stället sker vid ett av förvärvarens fasta etableringsställen.

Vid bestämmandet av om ett fast etableringsställe förvärvat och använder (konsumerar) en tjänst bör olika faktorer beaktas. En sådan omständighet är att tjänsten förvärvats under uppgivande av det registreringsnummer till mervärdesskatt som tillhör det fasta etableringsstället. En annan är att det aktuella avtalet ingåtts med etableringsstället eller att detta omnämns i orderformuläret. En ytterligare faktor är att fakturan utfärdats i etableringsställets namn och med angivande av dess registreringsnummer till mervärdesskatt. Ännu en omständighet är att etableringsstället betalat tjänsten och att kostnaderna faktiskt bärs av detta. Dessutom måste det avgöras om tjänsten kan användas och vara av nytta i den verksamhet som bedrivs vid det fasta etableringsstället och inte vid näringsidkarens övriga etableringar, dvs. den faktiska användningen är viktig. I sammanfattning gäller att om det i kommersiella och ekono-

miska termer framgår att tjänsten tillhandahålls det fasta etableringsstället ska tjänsten beskattas i det land där detta är placerat (prop. 2009/10:15 s. 85 f.).

Exempel

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Stockholm till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag (SE2) och transporten går direkt från SE2:s säte i Stockholm. SE2 har dessutom ett fast etableringsställe i Danmark som handhar företagets verksamhet på den danska marknaden. SE2 har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten från det svenska transportföretaget. Enligt 5 kap. 5 § första stycket ML ska tjänsten anses omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare med säte här i landet. Detta har SE2. Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ML kan dock tjänsten vara omsatt utom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe i utlandet. Det avgörande blir därför att bedöma om den aktuella tjänsten har tillhandahållits SE2:s danska fasta etableringsställe. Bedömningen av vilket etableringsställe som tjänsten är tillhandahållen till ska göras utifrån normala affärsförhållanden. I detta exempel har inte det danska fasta etableringsstället haft något med transaktionen att göra förutom att deras VAT-nummer åberopats. Transporten har gjorts från sätet i Sverige och det danska fasta etableringsstället handhar endast verksamhet som hänförs till den danska marknaden. Tjänsten är inte hänförlig till det danska fasta etableringsstället varför tjänsten får anses vara omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML.

Bosatt eller stadigvarande vistas

I det fall köparen varken har sitt säte eller ett fast etableringsställe här eller i annat land är tjänsten omsatt i Sverige om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Med bosatt bör avse den adress där en fysisk person är folkbokförd och med stadigvarande vistas avses en ort till vilken personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär (se avsnitt 39.2.3). Med tanke på att syftet med reglerna avseende beskattningsland för tjänster är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker bör det dock inte uteslutas att i vissa fall betraktas en person stadigvarande vistas på ytterligare en ort i ett annat land. Exempelvis där denne har ett fritidshus. Detta förutsätter dock att banden med denna andra ort till sin natur är tillräckligt nära och

permanenta. För att beskattning ska ske i det andra landet krävs även att konsumtionen av tjänsten också faktiskt kan hänföras dit (prop. 2009/10:15 s. 83).

Globala avtal

Med globala avtal avses de fall när en förvärvare köper tjänster som ska användas av två eller flera av företagets etableringar. Det kan som exempel vara en databas eller bokförings-tjänster som tillhandahålls och ska användas av ett företags etableringar i olika länder. Tjänster som omsätts genom s.k. globala avtal bör som huvudregel anses omsätta i det land där förvärvaren har sitt säte. Dock gäller inte detta undantagslöst. Om det står klart att tjänsterna i huvudsak är avsedda för ett fast etableringsställe och endast utnyttjas i begränsad omfattning av sätet bör i stället det land där det fasta etablerings-stället är beläget bli beskattningsland (prop. 2009/10:15 s. 86).

10.4.3 Tjänster till annan än näringsidkare

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här i landet från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands (5 kap. 6 § ML, jfr artikel 45 i mervärdesskatte-direktivet).

Säljarens etablering avgör

Syftet med bestämmelsen är att de tjänster som inte omfattas av något särskilt undantag och som tillhandahålls till annan än en näringsidkare ska vara omsatta på den plats där säljaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

”annan än en näringsidkare”

Med en annan än en näringsidkare avses samtliga personer som inte omfattas av begreppet näringsidkare enligt 5 kap. 4 § ML. En annan person än en näringsidkare är som regel en slutkonsument, vanligtvis en privatperson. Det kan också vara fråga om en näringsidkare som inte agerar i denna egenskap.

Tillhandahålls från

Utgångspunkten är att beskattning sker i det land där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet. I det fall säljaren har minst ett fast etableringsställe i ett annat land ska bedömning ske om tjänsten faktiskt tillhandahållits från det fasta

etableringsstället. Om så inte är fallet har tjänsten tillhandahållits från det land där sätet finns.

För att beskattning ska ske i Sverige är det således av avgörande betydelse att bedöma om tjänsten utifrån normala affärsförhållanden faktiskt tillhandahållits från det fasta etableringsställe som finns i Sverige alternativt att det ekonomiska sätet finns här i landet och tjänsten inte tillhandahållits från ett annat fast etableringsställe. Vid en sådan bedömning ska samtliga omständigheter beaktas. Uppgifter såsom vilket etableringsställe som ställer ut fakturan eller har hand om betalningen är inte av avgörande betydelse vid denna bedömning (prop. 2009/10:15 s. 85 f.).

Om en tjänst tillhandahållits från ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till sätet här i landet. Detta innebär att tjänsten i sådana fall har omsatts utomlands (5 kap. 6 § andra stycket ML).

Tjänster som inte omfattas

De tjänster som undantas från huvudregeln i 5 kap. 6 § ML och som ska bedömas enligt en särskild regel är förmedlingstjänster, transporttjänster, restaurang- och cateringtjänster, korttidsuthyrning av transportmedel, fastighetstjänster, tjänster med anknytning till transportverksamhet, arbete på vara som är lös egendom, kulturella tjänster m.m. och diverse s.k. intellektuella tjänster.

10.4.4 Exempel på tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna

Nedan följer ett antal exempel på olika typer av tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML.

Veterinärtjänster

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. EU-domstolen har ansett att även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra arbete på lös egendom (jfr 5 kap. 12 § ML). Beskattningsland för veterinärtjänster ska bestämmas utifrån huvudreglerna i 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 6 § ML (C-167/95, Linthorst).

Betäcknings-tjänster

Ett tillhandahållande som består i betäckning av sto kan antingen ses som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. När det är frågan om en tjänst omfattas denna av 5 kap. 5 § eller 6 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det är frågan om en tjänst i det fall betäckning sker av ett sto på säljarens stuteri, antingen på naturligt sätt med en på

stuteriet uppstallad hingst eller genom insemination av sperma från en på stuteriet uppstallad hingst. I det fall sperman levereras till en annan plats för inseminering av sto är det leverans av en vara (RÅ 2010 not. 41).

Kulturella aktiviteter m.m.

När tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m., med undantag för tillträde till evenemang, tillhandahålls någon som är näringsidkare är tjänsten ML fr.o.m. den 1 januari 2011 omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. Tjänster som avser tillträde till ett evenemang, t.ex. entrén till en fotbollsmatch, en mässa, en förenings deltagaravgift i en fotbollscup eller tillträde till en konferens, omfattas däremot inte av huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111, Skatteverket 2011-01-11, dnr 131 38065-11/111, Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111 och Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.

Idrottstränare

En tränartjänst som tillhandahålls en näringsidkare omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. När en tränare tillhandahåller en tjänst direkt till någon som inte är näringsidkare kan tjänsten antingen ses som en idrottslig aktivitet som omfattas av 5 § 11 § ML eller en tjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 6 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.

Hästränare

Den tjänst som en hästränare samt dressyrtränare av hästar och andra djur tillhandahåller ska behandlas på samma sätt som en idrottstränares tillhandahållanden enligt ovan.(Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Klinisk läkemedelsprövning

En klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) ska ses som ett enda tillhandahållande, dvs. det är inte fråga om klart avskiljbara prestationer utan prestationerna ska betraktas som en helhet. Skatteverket anser att tjänsten omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, vilket innebär att tjänsten är omsatt inom landet om förvärvaren har sitt säte eller fast etableringsställe till vilken tjänsten tillhandahålls i Sverige (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111).

Fisketurer

Skatteverket anser att betalning för att få följa med på en turfiskebåt utgör ersättning för personbefordran. Beskattningsland för persontransporten bedöms enligt 5 kap. 9 § ML. Vad gäller uthyrning av fiskeredskap som kan förekomma på turfiskebåt ska beskattningsland bedömas enligt någon av huvudreglerna i

5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 6 § ML (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

10.5 Undantag från huvudreglerna

10.5.1 Inledning

Undantagen från huvudreglerna avseende beskattningsland för tjänster finns i 5 kap. 7–18 §§ ML, jfr artiklarna 46–59 i mervärdesskattedirektivet.

Undantagen från huvudreglerna ska avspegla principen om att beskattning ska ske i det land där tjänsten konsumeras. De får dock inte innebära att någon oskäligen administrativ börda läggs på företagen (punkten 6 i skälen till direktiv 2008/8/EG).

Nedan uppräknas de kategorier av tjänster som omfattas av undantagen samt lämnas hänvisning till respektive avsnitt.

- Förmedlingstjänster (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2
- Tjänster med anknytning till fastighet (5 kap. 8 § ML), se avsnitt 10.5.3
- Transporttjänster (5 kap. 9 och 10 §§ ML), se avsnitt 10.5.4
- Kulturella aktiviteter m.m. och tillträden till kulturella m.m. evenemang (5 kap. 11 och 11 a §§ ML), se avsnitt 10.5.5
- Lastning och lossning samt arbete på vara (5 kap. 12 § ML), se avsnitt 10.5.6
- Restaurang- och cateringtjänster (5 kap. 13 och 14 §§ ML), se avsnitt 10.5.7
- Uthyrning av transportmedel (5 kap. 15 § ML), se avsnitt 10.5.8
- Diverse tjänster, bl.a. elektroniska tjänster (5 kap. 16–18 §§ ML), se avsnitt 10.5.9

Metodik

Förhållandet mellan huvudreglerna, undantagen och 5 kap. 1 § första stycket ML kan kortfattat beskrivas på följande sätt.

- Huvudreglerna i 5 kap. 5–6 §§ ML gäller samtliga tjänster utom de tjänster som omfattas av undantagen i 5 kap. 7–18 §§ ML. Om en tjänst som omfattas av någon av huvudreglerna inte är omsatt inom landet enligt vad som anges i 5 kap. 5–6 §§ ML, är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

- I undantagen beskrivs de tjänster som omfattas av respektive undantag, dvs. undantagets tillämpningsområde. Tjänsterna beskrivs utifrån vilken typ av tjänst det rör sig om, men också utifrån vem som är förvärvare av tjänsten, varifrån den tillhandahålls m.m. I flera fall omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare. Om en tjänst inte innefattas i beskrivningen är undantaget inte tillämpligt. I stället gäller då huvudreglerna i 5 kap. 5–6 §§ ML.
- I undantagen anges också under vilka förutsättningar respektive tjänst är omsatt inom landet. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda avseende en tjänst som omfattas av ett undantags tillämpningsområde är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

10.5.2 Förmedlingstjänster

Till någon som inte är näringsidkare

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag (5 kap. 7 § ML, jfr artikel 46 i mervärdesskattedirektivet).

De förmedlingstjänster som omfattas, dvs. sådana som tillhandahålls annan än en näringsidkare, är omsatta inom landet om den omsättning som tjänsten avser (huvudtransaktionen) är gjord inom landet. Det spelar således inte någon roll varifrån förmedlingstjänsten tillhandahålls eller var mottagaren av förmedlingstjänsten finns. Beskattningsland för förmedlingstjänsten avgörs uteslutande av var den underliggande omsättningen är gjord. Det innebär att när förmedlingstjänster tillhandahålls någon annan än en näringsidkare och den förmedlade varan eller tjänsten, dvs. huvudtransaktionen, är omsatt utomlands, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

Till näringsidkare

När en förmedlingstjänst tillhandahålls till en näringsidkare bestäms beskattningsland enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. För det fall en förmedlingstjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML kan den ändå anses omsatt utomlands om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten anses som en omsättning utanför EU enligt 5 kap. 19 § 4 ML, se vidare avsnitt 10.6.

**I annans namn för
annans räkning**

Förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning omfattar såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal, som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt en uppdragsgivare. För det fallet att likvid erhålls för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Den ersättning förmedlaren erhåller är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av beskattningsland vid förmedling för annans räkning i dennes namn. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758727-09/111).

Skatteverket anser att en förmedlingstjänst enligt ML endast föreligger om tjänsten avser en eller flera huvudtransaktioner. En omsättning av den vara eller tjänst som förmedlingen avser ska således äga rum. Det är inte tillräckligt att det finns ett syfte att en eller flera huvudtransaktioner ska komma till stånd utan sådana transaktioner ska faktiskt äga rum. Om en eller flera huvudtransaktioner inte kommer till stånd så kan inte heller någon förmedlingstjänst enligt ML föreligga. Under förutsättning att förmedlingsersättningen är villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner kommer till stånd ska tjänsten anses vara en tjänst som omfattas av de beskattningslandsbestämmelser som gäller för förmedling.

Förmedling föreligger oavsett om det är säljaren eller köparen av huvudtransaktionen som är huvudman och oavsett om huvudmannen är beskattningsbar person eller inte. Detta innebär att även om huvudtransaktionen sker mellan två privatpersoner och därmed inte beskattas, bestäms beskattningsland avseende förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 7 § ML när köparen av förmedlingstjänsten är någon som inte är näringsidkare.

Det föreligger inte något krav på att förmedlingsersättningen ska betalas ut i direkt anslutning till att huvudtransaktionen utförs eller att det måste finnas en specifik provisionsbetalning för varje enskild huvudtransaktion.

Hur den specifika ersättningen för förmedlingen benämns i avtalet mellan parterna, t.ex. provision, ett fast belopp eller kostnadstäckning, är inte avgörande utan det avgörande är enligt Skatteverkets uppfattning att det faktiskt kommer en eller flera huvudtransaktioner till stånd och att den ersättning som betalas ut är beroende av dessa huvudtransaktioner.

När det gäller ett tillhandahållande för annans räkning i dennes namn där ersättningen inte är villkorad av att en eller flera transaktioner kommer till stånd är det fråga om ett annat tillhandahållande än en förmedlingstjänst enligt ML.

I eget namn för annans räkning

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppstår likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Beskattningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 8.2.6.

Förmedling av fastighetstjänster

Förmedlingstjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet omfattas av 5 kap. 5 § ML när den tillhandahålls en näringsidkare och av 5 kap. 7 § ML när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare. Som exempel på en sådan tjänst kan nämnas förmedling av logi, t.ex. hotellrum. Förmedling av en hotelltjänst kan inte anses ha anknytning till en fastighet. Förmedlaren omsätter här förmedlingen, inte login. Däremot har förmedling av en fastighet, dvs. fastighetsmäklartjänster, tillräckligt direkt samband med fastigheten och omfattas i stället av bestämmelsen i 5 kap. 8 § ML (prop. 2009/10:15 s. 101). Se vidare avsnitt 10.5.3.

Resetjänst

Beskattningsland avseende förmedling av en resetjänst bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML när förvärvaren är en näringsidkare. Det innebär att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om köparen är näringsidkare med säte eller fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige.

I vissa fall kan en del av en resetjänst anses omsatt utomlands när denna del tillhandahålls utanför EU samtidigt som en del av samma resetjänst anses omsatt inom landet när denna del tillhandahålls inom EU. Skatteverket anser att en uppdelning inte ska ske när det gäller förmedlingstjänsten av en sådan resetjänst. Skatteverket anser att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Om förvärvaren är någon annan än en näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om den tjänst förmedlingen avser, dvs. huvudtjänsten, är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML). Huvudtjänsten, i detta fall en resetjänst, är omsatt inom landet om

resebyrån är etablerad i Sverige och resetjänsten är tillhandahållen inom EU.

Även i de fall förmedlingstjänsten inte avser en faktisk rese-tjänst, utan enbart tjänster som har samband med en resa t.ex. en persontransport eller en hotelltjänst, ska beskattningsland bedömas enligt antingen 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 7 § ML, beroende på om förvärvaren är näringsidkare eller inte.

Det förekommer även att förmedlaren tar ut en avgift, t.ex. bokningsavgift, av köparen/resenären. En sådan avgift får betraktas som en tillhandahållen förmedlingstjänst till köparen/resenären, även om det i tjänsten ingår ett mindre administrativt och rådgivande inslag. Se vidare avsnitten 10.6 och 31.6.

Varor eller tjänster som omsätts utanför EU

När den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt utanför EU är också förmedlingstjänsten omsatt utomlands. Detta innebär att även om förmedlingstjänsten omsätts mellan svenska företag och anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML, är dock förmedlingstjänsten att anse som omsatt utomlands (5 kap. 1 § andra stycket jfr 5 kap. 19 § 4 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

10.5.3 Fastighetstjänster

En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 8 § ML, jfr artikel 47 i mervärdesskattedirektivet).

Gäller både näringsidkare och icke näringsidkare

Bestämmelsen gäller oberoende av vem som är förvärvare av tjänsterna, dvs. både när den som förvärvar tjänsten är näringsidkare och när den som förvärvar tjänsten inte är näringsidkare. Det spelar inte heller någon roll varifrån tjänsten tillhandahålls. Tjänsten är alltid omsatt där den fastighet som tjänsten avser är belägen.

Direkt anknytning

För att en tjänst ska omfattas av bestämmelsen krävs dels att tjänsten ska avse en viss fast egendom, dels att det ska finnas ett tillräckligt direkt samband mellan tjänsten och den fasta egendomen (C-166/05, Heger).

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. Bestämmelsen omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastig-

het 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, se avsnitt 10.5.6.

En definition avseende fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML, se även avsnitt 19.2.

Exempel på fastighetstjänst

Artikel 47 i mervärdesskattedirektivet innehåller exempel på sådana tjänster som ska omfattas av bestämmelsen, upp-räkningen är inte uttömmande:

- experttjänster och fastighetsmäklartjänster,
- tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningsställts för användning som campingplatser,
- beviljande av rätten att använda fast egendom,
- tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag.

Dessa exempel har inte tagits in i ML, utan har särskilt angetts i författningskommentaren till 5 kap. 8 § ML i prop. 2009/10:15 s. 214. Av författningskommentaren framgår ytterligare exempel på tjänster som omfattas av bestämmelsen:

- mark- och bottenundersökningar,
- skogsavverkning och skördning av grödor,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- reparationer och underhåll av fastighet,
- lokalstädning och fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning, såväl teknisk som kameral.

Vissa juridiska tjänster

Juridiska tjänster avseende överlåtelse av rätt till fast egendom liksom upprättande av överlåtelseavtal avseende fast egendom är exempel på tjänster som ska anses ha anknytning till fast egendom. Dessa tjänster anses ha anknytning till fast egendom även om en överlåtelse inte slutligen kommer till stånd. Allmänna juridiska tjänster som inte direkt avser överlåtelsen av rätt till fast egendom ska dock inte anses ha anknytning till fast egendom. Tjänster som avser en tvist gällande ett ingånget

avtal rörande fast egendom faller inte heller inom denna kategori (riktlinje från EU:s mervärdesskattekommittés 83:e möte den 28–29 februari 2008. Se även prop. 2009/10:15 s. 241 f., författningskommentar till 5 kap. 8 § ML).

De tjänster som har angetts här utgör endast exempel på tjänster som har anknytning till en fastighet. Det innebär att även andra tjänster som har direkt anknytning till en viss fastighet ska anses vara omsatta där den fastighet som de har anknytning till är belägen. Tjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet, såsom transporter till eller från en viss fastighet och hotellförmedling, eller som inte avser någon specifik fastighet omfattas däremot inte av regeln.

Förmedling av fastighetstjänster

Förmedling av tjänster med anknytning till en fastighet omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 8 § ML om tjänsten har ett tillräckligt direkt samband med fastigheten. Fastighetsmäklar-tjänster, dvs. förmedling av en fastighet, anges i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet som exempel på en fastighetstjänst. Andra förmedlingstjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet omfattas inte. Som exempel på en sådan tjänst som inte omfattas kan nämnas förmedling av logi, t.ex. hotellrum. I dessa fall har förmedlaren omsatt förmedlingen, och inte login. Sådan förmedling omfattas i stället av 5 kap. 5 § ML när den tillhandahålls en näringsidkare och av 5 kap. 7 § ML när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare (prop. 2009/10:15 s. 101). Se vidare avsnitt 10.5.2.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte utgöra tjänst avseende fastighet.

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden”.
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet.
- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal.

EU-domstolen har uttalat att bestämmelsen om undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet 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 mervärdesskattedirektivet (C-275/01, Sinclair Collis).

Upplåtelse av fiskerätt	EU-domstolen har uttalat att upplåtelse av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom. Ett av de utmärkande kännetecknen för en fast egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. Ett permanent avgränsat område kan anses utgöra fast egendom även om det är täckt av vatten. Ett vattendrag utgör en förutsättning för överlåtelsen av fiskerätten eftersom rätten endast kan utövas i anknytning till ett visst vattendrag. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster består av en upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Dessutom sammanfaller platsen för den fasta egendomen med den plats där tjänsten slutligen konsumeras (C-166/05, Heger).
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 (prop. 1999/2000:58 samt 1 kap. 2 c § ML).
Immateriella tillgångar	Rättigheter som utgör immateriella tillgångar som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession avseende fastighet omfattas av 5 kap. 8 § ML. Andra rättigheter som uppfyller rekvisiten för en immateriell tillgång enligt gällande redovisningsstandard ska omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML (Skatteverket 2010-01-25, dnr 131 43767-10/111).
Uthyrning av lokal för mässa/utställning	Består en tjänst endast av platsupplåtelse i samband med mässa/utställning, utan några andra tillhandahållanden, ska tjänsten bedömas som en tjänst med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML.
Renovering av byggnadstillbehör	Skatterättsnämnden har ansett att en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige som i huvudsak utförs i utlandet av en utländsk företagare utgör en tjänst avseende fastighet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML (SRN 1997-05-12).
Montering eller installation	När ett företag, svenskt eller utländskt, här i landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför

tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.5.6.3.

10.5.4 Transporttjänster

10.5.4.1 Inledning

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. Detta gäller dock inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare. Befordran av brev i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) ska anses som en omsättning inom landet (5 kap. 9 § ML).

Beskattningsland avseende varutransporttjänst som tillhandahålls näringsidkare bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. I vissa fall kan en varutransporttjänst som anses omsatt inom landet enligt huvudregeln ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 eller 5 ML. Se avsnitt 10.6.

I det fall tjänsten avser en varutransport som sker mellan två EU-länder och som tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare, ska beskattningsland bedömas enligt 5 kap. 10 § ML. En sådan tjänst är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

10.5.4.2 Persontransporttjänster

Den 1 januari 2011 fick bestämmelsen i 5 kap. 9 § ML en ny lydelse. Av denna framgår att persontransporttjänster är omsatta i Sverige om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land (5 kap. 9 § första stycket ML).

Denna bestämmelse gäller oavsett om förvärvaren är en näringsidkare eller inte.

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelser om beskattningsland för persontransporttjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 48. Det finns vissa skillnader mellan artikeln och 5 kap. 9 § ML. EU har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige tills vidare får tillämpa skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av person-

transporter (artikel 380 i kombination med bilaga X del B 10 i mervärdesskattedirektivet, prop. 2009/10:15 s. 103).

Inte till någon del i annat land

Det avgörande kriteriet för bedömning av beskattningsland är om persontransporttjänsten till någon del äger rum i ett annat land. Skatteverket anser att när en persontransporttjänst till någon del äger rum på internationellt vatten men inte på ett annat lands territorium är tjänsten omsatt inom landet. Däremot om persontransporttjänsten sker till någon del på ett annat lands territorium är tjänsten i sin helhet omsatt utomlands. Det ska inte göras en uppdelning av persontransporten när den genomförs både i Sverige och i ett annat land. Det gäller även om den del av transporten som sker utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl. Om persontransporten går direkt till eller från utlandet har inte någon betydelse (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750625-10/111).

Fisketurer

Skatteverket anser att betalning för att få följa med på en turfiskebåt utgör ersättning för en personbefordran. En tjänst avseende transport av personer som sportfiskar, dvs. en persontransporttjänst, är omsatta inom landet när fisketuren inte till någon del genomförs i något annat land. Det har ingen betydelse om båten delvis går över internationellt vatten. Genomförs fisketuren till någon del i något annat land är tjänsten i sin helhet omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Resetjänster

Resetjänster som är föremål för vinstmarginalbeskattning enligt bestämmelserna i 9 b kap. ML omfattas inte av 5 kap. 9 § första stycket ML. Sådana resetjänster är omsatta inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs (9 b kap. 4 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 307 i mervärdesskattedirektivet. Se avsnitten 31 och 10.6.

10.5.4.3 Varutransporttjänster

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 begreppet varutransport anses avse transport av materiellt ting som är lös egendom.

Rendrivnings-tjänst

En tjänst som består i att driva renar mellan olika orter med hjälp av helikopter har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra en

varutransporttjänst. När det gäller en tjänst som består i att förflytta en vara mellan två olika platser, oavsett vilka metoder och medel som används för förflyttningen, är det mest ändamålsenliga att hänföra tjänsten till transporttjänst för att uppnå syftet med dess bestämmelser. Begreppet ”transport” bör enligt normalt språkbruk bl.a. omfatta ”förflyttning” (SRN 2003-06-25).

- Färjetransport** Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.
- Resgods** Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.
- Bilbärgning** Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML.
- Linjefart/Styckegodstrafik** Linjefart och styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.
- Befraktning** Det finns olika sorters avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraftare som inte anses som varutransport utan tjänst på fartyg. För vidare information om dessa avtal, se avsnitt 23.4.2.
- Till näringsidkare** Beskattningsland avseende varutransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Det enda undantaget är befordran av brev i postverksamhet. Sådan brevbefordran ska alltid anses omsatt inom landet (5 kap. 9 § tredje stycket ML).
- En varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet om förvärvaren har sitt säte eller fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 5 § ML). Om varutransporttjänsten däremot tillhandahålls en svensk näringsidkares fasta etableringsställe i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Således saknar det betydelse var transporten faktiskt genomförs (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Exempel

Ett italienskt transportföretag utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett företag med säte i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls. Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML, oavsett att transporten genomförs mellan två andra EU-länder.

En varutransporttjänst är omsatt utomlands om den tillhandahålls en näringsidkare i ett annat land (5 kap. 1 § första stycket ML).

Export/import

För det fall varutransporten har samband med export av varor är tjänsten omsatt utomlands även om köparen av tjänsten finns i Sverige. Detsamma gäller om varutransporten har samband med import av varor som omfattas av de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager, eller inte tullbeskattas i Sverige på grund av särskilt tullförfarande (t.ex. temporär import). Detsamma gäller också om varutransporten har samband med att varan importerats till annat EU-land där den lagts i särskilt skatteupplag eller undantagits på grund av särskilt tullförfarande i det landet (5 kap. 19 § 2 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Om det är frågan om en varutransport som i sin helhet genomförs utanför EU är den omsatt utomlands, trots att köparen av tjänsten finns i Sverige (5 kap. 19 § 5 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Bikostnad vid import

Det bör noteras att en tjänst inom transportområdet är undantagen från skatt enligt 3 kap. 32 § ML i det fall ersättning för tjänsten ingår i beskattningsunderlaget för import, se vidare avsnitt 11.5.

Befordran av brev

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 9 § tredje stycket ML).

Skatterättsnämnden har ansett att det i mervärdesskattedirektivet saknas motsvarighet till bestämmelsen i ML. Vad gäller brevbefordran ska prövning ske av direktivets bestämmelser avseende beskattningsland för varutransporttjänster. Skatterättsnämnden fann att brevbefordran som sker från Sverige till ett annat EU-land och köparen är en näringsidkare som har säte i Sverige är omsatt inom landet enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. En tillämpning av mervärdesskattedirektivet leder i detta fall inte till annat resultat än en tillämpning av 5 kap. 9 § tredje stycket ML. I det fall köparen är näringsidkare med säte i ett annat land är tjänsten,

med tillämpning av artikel 44, omsatt utomlands. I dessa fall kan direkt effekt av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet åberopas av den skattskyldige. Brevbefordran kan inte hänföras till en sådan transporttjänst som avses i 5 kap. 19 § 2 ML och som har samband med export eftersom det inte föreligger någon varuexport. Inte heller 5 kap. 19 § 5 ML kan tillämpas vid brevbefordran från Sverige (SRN 2010-11-10).

Till någon som inte är näringsidkare

En varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land (5 kap. 9 § första stycket ML).

Om varutransporten genomförs mellan två EU-länder, dvs. en unionsintern varutransport, är den omsatt i Sverige om avgångsorten är belägen i Sverige och tillhandahålls någon som inte är näringsidkare (5 kap. 10 § första stycket ML).

Om avgångsorten är belägen i ett annat EU-land är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Andra varutransporter, dvs. varutransporter som genomförs till någon del i ett annat land och som inte sker mellan EU-länder, är omsatta utomlands enligt 5 kap. 1 § ML om varutransporten tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Detta gäller även om den del av varutransporten som sker utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Bestämmelser om beskattningsland för varutransporttjänster som tillhandahålls till annan än näringsidkare finns i artiklarna 49–52 i mervärdesskattedirektivet.

Varutransporter inom EU

För att en varutransport ska anses utförd inom EU ska den avse en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EU-länder (5 kap. 10 § andra stycket ML).

Avgångs- och ankomstort

Med avgångsort avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska alltså inte påverka bedömningen av var avgångsorten är belägen.

Med ankomstort avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

Exempel

En privatperson anlitar ett åkeri i Ljungby för att köra till Köpenhamn. Där hämtar åkeriet möbler som ska transporteras till Växjö. Sådana transporter undantas från huvudregeln och regleras i 5 kap. 10 § ML. Avgångsorten är Köpenhamn eftersom transporten av möblerna påbörjas där och ankomstorten är Växjö. Transporttjänsten är enligt 5 kap. 1 § ML inte omsatt i Sverige, eftersom avgångsorten är belägen i Danmark (jfr 5 kap. 10 § ML).

Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsort och ankomstort bestämmas för varje uppdrag.

10.5.5 Kulturella tjänster m.m.

Från och med den 1 januari 2011 har bestämmelserna avseende kulturella tjänster m.m. ändrats. De nya bestämmelserna innebär att en tjänst i form av tillträde till evenemang är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här oavsett vem köparen är. Är köparen näringsidkare omfattas tillträde till evenemang av 5 kap. 11 a § ML. Är köparen någon som inte är näringsidkare omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML. För ytterligare information om vad som avses med tillträde till evenemang, se avsnitt 10.5.5.1.

Andra tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. än tillträde till evenemang som tillhandahålls näringsidkare omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Om däremot köparen är någon som inte är näringsidkare är även andra kulturella tjänster m.m. omsatta inom landet enligt 5 kap. 11 § ML om aktiviteten faktiskt äger rum här. För ytterligare information om vad som avses med andra kulturella aktiviteter m.m., se avsnitt 10.5.5.2.

10.5.5.1 Tillträde till olika evenemang

Tjänster i form av tillträde till olika evenemang som tillhandahålls näringsidkare är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige (5 kap. 11 a § ML, jfr artikel 53 i mervärdesskattedirektivet).

Bestämmelsen i 5 kap. 11 a § ML är endast tillämplig om köparen är en näringsidkare och tjänsten avser tillträdet till olika evenemang som är kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller

liknande såsom mässor och utställningar. Även tjänster i anknytning till tillträdet, t.ex. garderobs- eller toalettagifter på en mässa eller teater, omfattas av 5 kap. 11 a § ML.

Tillträde till evenemang som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas inte av denna bestämmelse. Tjänsten omfattas i stället av 5 kap. 11 § ML och är, eftersom olika evenemang innefattas i begreppet aktivitet, omsatt inom landet om evenemanget äger rum här.

Evenemang

Ett evenemang är något som är mer begränsat än en aktivitet. En aktivitet kan även ha ett element av kontinuitet i sig. Med evenemang avses olika arrangemang som sker på en specifik plats och är begränsade i tiden, t.ex. en mässa, en idrotts-tävling, en konferens eller en teaterföreställning. Det ska inte vara fråga om sådana aktiviteter som sker mer utsträckta i tiden utan det ska vara ett visst specifikt evenemang. Exempel på aktivitet, som inte utgör ett evenemang, är ett träningspass i veckan eller en terminskurs i drejning (prop. 2009/10:15 s. 126).

Begreppet ”tillträde till”

Tillträde till olika evenemang ska omfatta rätten att få närvara vid ett evenemang i utbyte mot en biljett eller betalning oavsett hur betalningen erläggs. Det ska gälla:

- tillträde till shower, teaterföreställningar, cirkusföreställningar, marknader, nöjesparker, konserter, utställningar och andra liknande kulturella evenemang,
- tillträde till sportevenemang såsom matcher eller tävlingar, och
- tillträde till utbildnings- och vetenskapliga evenemang såsom konferenser och seminarier (riktlinje från mervärdes-skattekommitténs 91:a möte den 10–12 maj 2010).

Detta innebär att tillträde till olika evenemang kan föreligga oavsett om betalning sker direkt på plats eller om betalning för samtliga deltagare sker i förväg. Hur betalningen faktiskt går till påverkar således inte om det kan vara fråga om ett tillträde. Det spelar heller ingen roll om föranmälan är obligatorisk för att få närvara vid evenemanget eller om vem som helst kan få närvara (Skatteverket 2010-12-20, dnr 131 819379-10/111).

EU-domstolen anser att bestämmelsen omfattar flera olika tjänster och sker normalt till en mängd olika mottagare, dvs. samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller

underhållsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av tillhandahållanden kännetecknas även av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang. Den plats där dessa sammansatta tillhandahållanden fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då de äger rum på ett visst ställe (C-114/05, Gillan Beach).

Tillträde till ett kulturellt evenemang

Ett tillträde till ett kulturellt evenemang eller ett evenemang av underhållningskaraktär som tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här i Sverige (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Tillträde till idrottsliga evenemang

För att det ska vara ett idrottsligt evenemang ska det vara en specifik händelse som på något sätt innebär att både köparen och säljaren finns på plats för att utförandet av tjänsten ska kunna ske. Dessutom äger evenemanget rum på en klart identifierbar plats och avslutas efter det att det fysiskt utförts. Det ska således vara fråga om tjänster som utförs på en plats vid en eller flera specificerade tidpunkter. Exempel på tillträde till ett idrottsligt evenemang är entré till en fotbollsmatch. Skatteverket anser att även deltagande i den idrottsliga aktiviteten, t.ex. en förenings deltagaravgift i en fotbollscup eller ett skidlopp är att anse som tillträde till idrottsligt evenemang. I ett sådant fall får köparen genom sin deltagaravgift anses erhålla tillträde till det idrottsliga evenemanget genom möjligheten att delta (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111).

När köparen av en tjänst som avser ett tillträde till ett idrotts-evenemang (t.ex. entré till en fotbollsmatch) är någon som inte är näringsidkare omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML.

Idrottstränare

En näringsidkare, t.ex. ett gym, som köper en tjänst från en tränare omfattas inte av 5 kap. 11 a § ML eftersom det inte är fråga om ett tillträde till ett evenemang. Att näringsidkaren, t.ex. gymmet, i sin tur tillhandahåller en idrottslig aktivitet påverkar inte denna bedömning. Tjänsterna omfattas av huvudregeln vid bestämning av beskattningsland (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Idrottsutövare

När en idrottsutövare betalar för rätten att delta i ett idrottsligt evenemang är tjänsten omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här i Sverige. När en idrottsutövare som bedriver yrkesmässig verksamhet däremot erhåller ersättning för att idrotta är det aldrig fråga om ersättning för tillträde till ett evenemang. Idrottsutövarens tillhandahållande ska när denne är näringsidkare i fråga om beskattningsland bedömas

enligt huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38080-11/111).

Tillträde till pedagogiskt evenemang

Vid tillhandahållande av en pedagogisk tjänst till näringsidkare gäller det att avgöra om det är fråga om tillträde till ett evenemang, dvs. det faktiska deltagandet i det pedagogiska evenemanget. Hur betalningen erläggs för det pedagogiska evenemanget, dvs. oavsett om betalning sker i samband med tillträdet eller om betalning sker i förskott, saknar betydelse vid bedömningen. Som exempel på tillträde till ett evenemang kan anges ett företag som betalar för att personalen ska kunna delta i ett tvådagars pedagogiskt seminarium. Seminariet har karaktären av ett särskilt evenemang och betalningen avser deltagandet. Om tillhandahållandet i stället avser en utbildning som varar under en längre tid så skulle detta vara ett tillhandahållande av en pedagogisk aktivitet som inte utgör ett särskilt evenemang. Andra exempel på tillhandahållanden som inte kan omfattas av tillträde till det specifika evenemanget är underleverantörers tillhandahållande till arrangören av det pedagogiska evenemanget, t.ex. föredragshållarens tillhandahållande till arrangören (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

Tillträde till pedagogiska evenemang och övriga tjänster i samband med pedagogiska aktiviteter som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas av 5 kap. 11 § ML, dvs. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet.

Tillträde till mässa

Med tillträde till en mässa avses en mässarrangörs tillhandahållande av biljetter till dem som deltar som besökare på mässan. Övriga tjänster som tillhandahålls en näringsidkare och som har samband med en mässa ska bedömas med utgångspunkt i vilken typ av tjänst som faktiskt tillhandahålls. De flesta tjänster som har samband med mässa och som inte utgör tillträde till evenemang omfattas dock av huvudregeln vid bedömning av beskattningsland. Exempel på tjänst som inte utgör tillträde till mässa utan ska ses som en tjänst som omfattas av huvudregeln är utställarens deltagaravgift. En sådan tjänst avser rätten att få delta såsom utställare på mässan. Det är inte fråga om möjligheten att få besöka mässan i allmänhet utan tjänsten är beroende av att mässarrangören tillhandahåller tillträde till olika besökare som kommer och tittar och lyssnar på utställaren i dennes monter (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111).

Tillträde till konferens

Om köparen är någon som inte är näringsidkare omfattas både tillträde till mässa och övriga tjänster som har samband med en mässa av 5 kap. 11 § ML, dvs. är omsatt inom landet om mässan äger rum i Sverige.

Konferenstjänster, dvs. tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende tillträde till konferenser, kongresser m.m., är sammansatta tjänster som innefattar flera underliggande tillhandahållanden såsom lokal, information, diverse kontorstjänster, restaurang- eller cateringtjänster m.m.

När det gäller tillträde till en konferens så kan en sådan tjänst endast nyttjas av den som faktiskt ska delta på konferensen. När en näringsidkare köper ett tillträde till en konferens är tjänsten omsatt inom landet om konferensen äger rum i Sverige oavsett hur betalningen sker, dvs. oavsett om betalning sker i samband med tillträdet eller om betalning sker i förskott. En underleverantör till en konferensarrangör kan inte anses tillhandahålla ett tillträde till en konferens. Om det är fråga om en annan konferenstjänst än det faktiska tillträdet till konferensen, t.ex. en underleverantörs uppdrag att arrangera en konferens, ska beskattningsland bedömas enligt huvudregeln (Skatteverket 2011-01-11, dnr 131 38065-11/111).

När någon som inte är näringsidkare köper tillträde till en konferens omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML, dvs. tjänsten är omsatt inom landet om konferensen äger rum i Sverige.

10.5.5.2 Andra tjänster än tillträdet i samband med kulturella aktiviteter m.m.

Samtliga tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här (5 kap. 11 § ML, jfr artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet).

Följande aktiviteter avses

1. kulturella,
2. konstnärliga,
3. idrottsliga,
4. vetenskapliga,
5. pedagogiska,
6. av underhållningskaraktär, eller

7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar (5 kap. 11 § ML, jfr artikel 53 i mervärdesskattedirektivet).

Tillträde till evenemang som tillhandahålls en näringsidkare omfattas fr.o.m. den 1 januari 2011 av bestämmelsen i 5 kap. 11 a § ML, dvs. tjänsten är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. För andra kulturella tjänster m.m. än tillträde till evenemang och som tillhandahålls en näringsidkare bedöms beskattningsland enligt huvudregeln, dvs. tjänsten är omsatt inom landet om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 5 § ML).

Att en tjänst ska ske i samband med en viss aktivitet innebär att tjänsten ska vara direkt hänförlig till den aktuella aktiviteten (prop. 2009/10:15 s. 216).

Förutom tjänster i samband med dessa aktiviteter omfattar bestämmelsen även tjänster som tillhandahålls av organisatören av aktiviteten. Med en organisatör avses den person som tar det faktiska ansvaret för organiseringen av aktiviteten. Således omfattas t.ex. inte den som bara förmedlar biljetterna utan att ha något eget ansvar för aktiviteten.

Underordnade tjänster är sådana tjänster som i sig inte är direkt hänförliga till någon aktivitet som omfattas av bestämmelsen, men som är nödvändiga för att aktiviteten som sådan ska kunna genomföras (prop. 2009/10:15 s. 216). Endast i undantagsfall omfattas underordnade tjänster till en aktivitet av bestämmelsen i 5 kap. 11 § ML, eftersom underordnade tjänster i normalfallet tillhandahålls en näringsidkare.

**Kulturella,
konstnärliga och
underhållsmässiga
aktiviteter**

Exempel på kulturella och underhållningsmässiga aktiviteter är teater, cirkus, nöjesfält eller bio.

När det är fråga om ett sådant skattepliktigt tillhandahållande av rättigheter, t.ex. upphovsrätter, som omfattas av skattesatsen 6 % är det enligt Skatteverket fråga om en tjänst som omfattas av huvudreglerna. Om det skattepliktiga tillhandahållandet avser en annan tjänst än en rättighet ska tillhandahållandet bedömas utifrån vad som faktiskt avses. Det kan t.ex. vara fråga om ett artistiskt framträdande. Tillhandahållanden som omfattas av denna bestämmelse begränsas inte av att det ska vara fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Således omfattas t.ex. jonglörer, clowner och fakirer av denna bestämmelse även om de vanligtvis inte framför något

upphovsrättsligt skyddat verk. Enligt Skatteverkets uppfattning är ett artistiskt framträdande en sådan tjänst som avser en kulturell aktivitet eller en aktivitet av underhållningskaraktär (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Idrottslig aktivitet

Tjänster som avser idrottsliga aktiviteter utmärks av att de utförs vid en eller flera specificerade tidpunkter och på en plats, t.ex. på ett gym, en skidanläggning, en fotbollsplan, ett ridhus eller en simhall. Det är således enkelt att avgöra var aktiviteten faktiskt äger rum. Bestämmelsen omfattar de fall när köparen av tjänsten själv ska utöva den idrottsliga aktiviteten. Det kan också vara fråga om att någon får tillträde till ett idrottsevenemang (t.ex. entré till en fotbollsmatch) utan att själv aktivt delta i den idrottsliga aktiviteten (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111).

Idrottstränare

När en tränare tillhandahåller en tjänst direkt till någon som inte är näringsidkare kan tjänsten antingen ses som en idrottslig aktivitet eller en tjänst som omfattas av huvudregeln för tillhandahållanden till andra än näringsidkare. Det avgörande vid bedömningen av om det är fråga om en tjänst som omfattas av huvudregeln är att det är en tjänst som är utsträckt i tiden, t.ex. genom ett avtal, eller om den utförs på olika ställen. Exempel på en sådan tjänst kan vara en tränare som har kontrakt med en elitidrottsman och tränar och följer med idrottsmannen på tävlingar. En sådan tjänst ska hänföras till 5 kap. 6 § ML. En personlig tränare på ett gym, som idrottsutövaren kan anlita direkt per timme mot separat ersättning, tillhandahåller däremot en tjänst som avser en idrottslig aktivitet som omfattas av 5 kap. 11 § ML. Både köparen och säljaren finns på plats vid idrottsutövandet. Tjänsten tillhandahålls vid ett särskilt tillfälle och på en särskild plats (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111, avsnitt 4.1).

Jockey eller kusk

Den tjänst en jockey eller kusk tillhandahåller någon som inte är näringsidkare är en sådan aktivitet som omfattas av 5 kap. 11 § ML. Om tränaren själv kör hästen på tävling anser Skatteverket att tjänsten ska vara underordnad tränartjänsten, vilket innebär att hela tränarens tillhandahållande omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111, avsnitt 4.2).

Vetenskaplig aktivitet

Begreppet vetenskap har inte särskilt belysts i förarbeten eller praxis men det ska vara fråga om forskning eller liknande. EU-domstolen har uttalat att vetenskapliga aktiviteter normalt sett kännetecknas av en kreativ och innovativ sida. Även om en

tjänst har dessa kännetecken är det dock inte uteslutet att tjänsten kan omfattas av annan bestämmelse. De aktiviteter som omfattas kännetecknas även av att de normalt tillhandahålls en mängd olika mottagare. EU-domstolen ansåg därför att tjänster som utgörs av forsknings- och utvecklingsarbete på miljö- och teknikområdet utfört av ingenjörer åt en kund inte var en vetenskaplig aktivitet (C-222/09, Kronospan Mielec).

Skatteverket anser att s.k. klinisk läkemedelsprövning inte är en vetenskaplig aktivitet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111).

Pedagogisk aktivitet

Skatteverket anser att begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML åtminstone ska innefatta utbildningstjänster. EU-domstolens uttalande i C-445/05, Haderer, avseende undervisningstjänster kan därför även ligga till grund för bedömningen av vad som utgör pedagogisk aktivitet. Samtliga tjänster som avser pedagogiska aktiviteter och som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas av bestämmelsen, dvs. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

Därmed omfattas sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet enligt 3 kap. 8 § ML. Även en tjänst som är utbildning men där förutsättningarna i övrigt inte uppfyller kraven i 3 kap. 8 § ML för skattefrihet omfattas av begreppet pedagogisk aktivitet. Det kan vara fråga om en lång utbildning men också olika enskilda seminarier.

Se även avsnitt 25.3 angående begreppet utbildning.

Spelautomater

EU-domstolen har ansett att en tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar utgör en underhållsmässig eller liknande tjänst. Huvudsyftet med dessa aktiviteter är att ge användarna av automaterna underhållning, inte ekonomisk vinning. Själva osäkerheten kring vinstchanserna är en väsentlig del av den underhållning som användare av automaten söker (C-452/03, RAL).

Liknande aktivitet

Liknande aktiviteter exemplifieras i lagtexten med mässor och utställningar.

Enligt EU-domstolens praxis är begreppet ”liknande aktiviteter” ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. En aktivitet ska anses vara liknande när den uppvisar samma

kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i denna bestämmelse. De gemensamma dragen mellan de olika kategorierna bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur, tillhandahållanden som omfattar flera olika tjänster och att nämnda tillhandahållanden normalt sker till en mängd olika mottagare, dvs. samtliga de personer som deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av aktiviteter tillhandahålls dessutom vid i tiden avgränsade arrangemang samt att dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe (C-114/05, Gillan Beach).

Konferenstjänster

Konferenstjänster, dvs. tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende deltagande i konferenser, kongresser m.m., är sammansatta tjänster som innefattar flera underliggande tillhandahållanden såsom lokal, information, diverse kontorstjänster, restaurang- eller cateringtjänster m.m.

Ett tillhandahållande av en konferenstjänst från en konferensarrangör till deltagarna på konferensen är ett sammansatt tillhandahållande som sker till flera olika deltagare vid en viss tidpunkt och på en viss plats. Tillhandahållande av tillträde till en konferens är omsatt inom landet om det faktiskt äger rum här, oavsett vem som är köpare. Tjänster som en underleverantör tillhandahåller, dvs. underordnade tjänster till en konferens, tillhandahålls i regel endast näringsidkare och omfattas då av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111).

10.5.6 Lastning och lossning samt arbete på vara som är lös egendom

10.5.6.1 Inledning

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon annan än en näringsidkare, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom (5 kap. 12 § ML, jfr artikel 54.2 i mervärdesskatte-direktivet).

Endast till någon som inte är näringsidkare

Bestämmelsen innebär att tjänsterna, när de tillhandahålls någon annan än en näringsidkare, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detta gäller oberoende av var säljaren respektive köparen av tjänsterna är etablerad eller

bosatt. Vidare har det ingen betydelse om varan transporteras ut ur landet eller inte efter det att arbetet har utförts.

Till näringsidkare Om dessa kategorier av tjänster tillhandahålls en näringsidkare omfattas de av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. I vissa fall är dessa tjänster som tillhandahålls näringsidkare dock omsatta utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 eller 5 ML. Se vidare avsnitt 10.6.

10.5.6.2 Transportanknutna tjänster

Den första kategori som anges i bestämmelsen är tjänster med anknytning till transportverksamhet. Som exempel på sådana tjänster anges lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster. Själva transporttjänsten omfattas däremot inte av denna bestämmelse, se avsnitt 10.5.4.2.

Bikostnad vid import Det bör noteras att en tjänst inom transportområdet är undantagen från skatteplikt i det fall ersättning för tjänsten ingår i beskattningsunderlaget för import (3 kap. 32 § ML). Se vidare avsnitt 11.5.

10.5.6.3 Värdering av samt arbete på lös egendom

Den andra kategorin som anges i bestämmelsen är tjänster i form av värdering av eller arbeten på vara som är lös egendom.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende, och
- trimning av djur.

Kontroll och analys av en vara som är lös egendom innefattas också i denna kategori, även om kontroll och analys inte längre nämns i lagtexten (prop. 2009/10:15 s. 108).

Normalt språkbruk För att avgöra om en tillhandahållen tjänst avser värdering av eller arbete på lös egendom ska bedömning ske enligt normalt språkbruk. EU-domstolen har ansett att begreppet ”värdering

av materiell lös egendom” enligt normalt språkbruk avser en undersökning av en varas fysiska tillstånd eller äkthet i syfte att bedöma varans värde eller det arbete som måste utföras eller omfattning på skada som har uppkommit. Begreppet ”arbete på materiell lös egendom” avser enligt normalt språkbruk endast ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt (C-167/95, Linthorst).

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 överläts mot ersättning och att förvärvaren av tjänsten tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen eller anställdas arbetsinsats.

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 i sådant fall inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på detta är reparationstjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.5.3.

Om säljarens tillhandahållande endast består i att montera olika maskindelar, som alla har tillhandahållits honom av hans kund, ska transaktionen vara ett tillhandahållande av tjänster.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara. Om kunden utöver framställning efterfrågar tilläggstjänster och dessa tilläggstjänster utgör den huvudsakliga delen anser Skatteverket att hela tillhandahållandet är omsättning av tjänst. Om framställningen utgör den huvudsakliga delen ska hela tillhandahållandet anses som omsättning av vara (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111).

Analystjänst

När en tjänst förvärvas av någon som inte är näringsidkare och tjänsten är begränsad till att endast analysera t.ex. ett visst ämnes beståndsdelar är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 12 § ML. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om t.ex. hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst.

10.5.7 Restaurang- och cateringtjänster

En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt i Sverige om den utförs här i landet oavsett om köparen av tjänsten är en näringsidkare eller inte. Det avgörande är den plats där tjänsten fysiskt tillhandahålls, dvs. där maten och/eller drycken serveras. Bestämmelsen omfattar alla restaurang- eller cateringtjänster utom sådana som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller ombord på tåg under transporter mellan EU-länder (5 kap. 13 § ML, jfr artikel 55 i mervärdesskattedirektivet).

Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg är omsatta inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige (5 kap. 14 § ML, jfr artikel 57 i mervärdesskattedirektivet).

Ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikestrafik

När det gäller restaurang- och cateringtjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik finns dessa tjänster reglerade i 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Bestämmelsen innebär att all omsättning av tjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utomlands. Detta inkluderar alltså restaurang- och cateringtjänster. Bestämmelsen innebär att Sverige avviker från artikel 57 i mervärdesskattedirektivet eftersom all omsättning av tjänster är omsatta utomlands när fartyget eller luftfartyget går i utrikes trafik oavsett om avgångsorten finns i Sverige eller inte. Stöd för denna bestämmelse finns i stället i artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet (prop. 2009/10:15 s. 110).

Skatteverket anser att tjänster som rent faktiskt utförs ombord på ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik har omsatts utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Det gäller samtliga fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik dvs. både de som går till annat EU-land och de som går till land utanför EU. Det kan vara fråga om tjänster som utförs direkt åt passagerarna t.ex. restaurang- eller cateringtjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Fisketurer

Skatteverket har bedömt att en turfiskebåt inte går i utrikes trafik när den utgår från svensk hamn och efter fisketuren återvänder till samma hamn utan att anlöpa någon hamn i annat land. När det gäller tillhandahållande av restaurangtjänster som kan förekomma ombord på turfiskebåt är därmed bestämmelsen i 5 kap. 1 § tredje stycket ML inte tillämplig. Beskattningsland ska därför bedömas enligt 5 kap. 13 § ML. Detta innebär att tjänsten är omsatt inom landet när fiskebåten finns i Sverige, dvs. när tjänsten fysiskt har utförts i Sverige. Tjänsten är omsatt utomlands om den fysiskt utförs när båten befinner sig i något annat land eller på internationellt vatten (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Begreppet restaurang- och cateringtjänst

Med restaurang- och cateringtjänster förstås att mat och/eller dryck tillhandahålls tillsammans med olika tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat- och/eller dryck. Skillnaden mellan restaurang- respektive cateringtjänster är den plats där tillhandahållandet av tjänsten sker. Restaurangtjänster tillhandahålls i restaurangföretagets lokal, dvs. säljarens lokal. Cateringtjänster tillhandahålls däremot på annan plats som köparen bestämmer (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111, prop. 2009/10:15 s. 109).

Det kan endast vara fråga om restaurang- eller cateringtjänst när det är en säljare som tillhandahåller hela tjänsten. Detta innebär att om de olika delarna köps in från olika företag, t.ex. ett företag tillhandahåller maten och ett annat företag supporttjänsten, t.ex. serveringen, är det inte fråga om en restaurang- eller cateringtjänst utan varje tillhandahållande får bedömas för sig. Det kan således bara vara fråga om en restaurang- eller cateringtjänst om ett företag tillhandahåller samtliga delar av tjänsten till kunden. Detta företags olika inköp av delmoment i tillhandahållandet innebär ingen ändring utan företagets tillhandahållande till kunden utgör en restaurang- eller cateringtjänst. Beskattningsland för de olika inköpta delmomenten ska dock bedömas utifrån vilket tillhandahållande som avses och dessa delmoment är således inte vid inköpen restaurang- eller cateringtjänster (prop. 2009/10:15 s. 110).

Se vidare avsnitt 30 avseende restaurang- och cateringtjänster.

Ombord på tåg

En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige (5 kap. 14 § ML).

Avgångsort i Sverige föreligger om den första platsen för påstigning av passagerare inom EU finns här i landet eller första platsen efter ett uppehåll utanför EU finns i Sverige.

Med ankomstort avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EU för passagerare som stigit på inom EU. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EU.

Bestämmelsen i 5 kap. 14 § ML motsvaras av artikel 57 i mervärdesskattedirektivet och syftar till att förenkla och därigenom möjliggöra beskattning av restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg. Bestämmelsen har en förebild i artikel 37 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 2 b § ML) som avser ombordförsäljning av varor på vissa transportmedel (prop. 2009/10:15 s. 113).

Bestämmelsen reglerar enbart restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på tåg där avgångsort och ankomstort befins inom EU. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 13 § ML ska tillämpas på andra sträckor inom Sverige (prop. 2009/10:15 s. 113 f.).

10.5.8 Uthyrning av transportmedel

10.5.8.1 Bestämmelser 2010

En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande i Sverige.

Korttidsuthyrning

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar eller 90 dagar när det gäller fartyg (5 kap. 15 § ML, jfr artikel 56 i mervärdesskattedirektivet).

Bakgrunden till bestämmelsen är att vid korttidsuthyrning av transportmedel presumeras att transportmedlet används i det land där det ställs till kundens förfogande, dvs. tjänsten konsumeras där.

När det gäller uthyrning av transportmedel under en kortare tid är denna omsatt i Sverige om transportmedlet ställs till kundens förfogande här i landet, oavsett om köparen är näringsidkare eller någon som inte är näringsidkare.

Vid uthyrning av transportmedel under längre tid kommer sådan uthyrning att omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML. Vidare är bestämmelsen endast tillämplig när det är

fråga om transportmedel, vilket innebär att uthyrning av annan lös egendom omfattas av huvudreglerna vid bestämmande av beskattningsland.

För att avgöra om bestämmelsen i 5 kap. 15 § ML ska tillämpas uppkommer tre frågor: Är det ett transportmedel? Är det korttidsuthyrning? Har transportmedlet ställts till kundens förfogande i Sverige?

**Begreppet
transportmedel**

Med transportmedel får avses farkoster och anordningar som normalt används för att transportera personer eller föremål mellan olika platser. Detta gäller oberoende av om de är motordrivna eller inte. Exempel på olika transportmedel kan vara bilar, båtar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbrukstraktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Begreppet bör dock inte omfatta containers eller andra hjälpmedel som används vid frakt eftersom sådana mer är en form av packningsredskap (prop. 2009/10:15 s. 115).

Definitionen av nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML är inte tillämplig i detta sammanhang.

**Ställs till kundens
förfogande**

Ett transportmedel får anses vara ställt till kundens förfogande på den plats där kunden rent fysiskt tar transportmedlet, t.ex. bilen, i besittning. Det är således inte den plats där kunden får nyckeln eller disponerar transportmedlet i juridisk mening som ska vara avgörande utan den plats där bilen hämtas (prop. 2009/10:15 s. 116).

Exempel

Ett kinesiskt företag hyr en bil av ett svenskt företag under en vecka. Det svenska företaget transporterar bilen till Kastrup och överlämnar den där till kunden. Transportmedlet har inte ställts till kundens förfogande i Sverige varför 5 kap. 15 § ML inte är tillämplig. Tjänsten har i stället omsatts utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

**Begreppet
korttidsuthyrning**

I förarbetena har beskrivits hur en korttidsuthyrning ska bedömas när avtalet mellan parterna ändras vad gäller tiden. Nedan följer en redogörelse av detta (prop. 2009/10:15 s. 115 f.).

När det gäller tidsgränsen för korttidsuthyrning av transportmedel, dvs. 30 dagar (fartyg 90 dagar), är det den faktiska tiden som ska vara avgörande för bedömningen. Om det av avtal mellan parterna framgår att kunden ska ha bilen i sin

besittning under en viss tid bör det kunna presumeras att så är fallet.

Ett avtal som förlängs så att det överskrider de föreskrivna 30 eller 90 dagarna bör omklassificeras till långtidsuthyrning. Om det emellertid är uppenbart att avtalet förlängts till följd av force majeure-liknande omständigheter utanför parternas kontroll bör omklassificering inte ske.

Om det är fråga om flera olika avtal mellan uthyrare och kund avseende samma transportmedel, på samma villkor och avtalen var för sig är att betrakta som korttidsuthyrning uppstår frågan om det verkligen är fråga om två korttidsuthyrningar. Om avtalen löper med mindre än 48 timmar mellan så bör det tidigare avtalet beaktas vid avgörandet om det senare avtalet ska avse korttids- eller långtidsuthyrning. För att undvika uppkomsten av onödig administrativ börda för de berörda bör emellertid normalt det första avtalet inte omklassificeras, dvs. första avtalet kvarstår som korttidsuthyrning medan det andra avtalet ses som långtidsuthyrning. Om det framgår av omständigheterna i det enskilda fallet att huvudsyftet med avtalen är att uppnå skattefördelar, bör dock även det första avtalet retroaktivt anses vara långtidsuthyrning.

Om två hyresavtal efter varandra avser olika transportmedel bedöms avtalen i regel var för sig. Om däremot sakförhållandena visar att avtalens huvudsyfte är att uppnå skattefördelar bör de bedömas på det sätt som anges i föregående stycke.

10.5.8.2 Bestämmelser 2013

Från och med den 1 januari 2013 kommer särskilda regler avseende långtidsuthyrning av transportmedel till annan än näringsidkare att införas. Dessutom införs en särskild regel för långtidsuthyrning av fritidsbåtar till annan än näringsidkare.

10.5.9 Diverse tjänster

10.5.9.1 Inledning

Beskattningsland avseende de tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML regleras i 5 kap. 16–17 §§ ML. Bestämmelserna omfattar bara uppräknade tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare till eller från ett land utanför EU. Tillhandahålls uppräknade tjänster till näringsidkare bedöms beskattningsland av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Vidare bedöms beskattningsland enligt huvudregel i 5 kap. 6 § ML när uppräknade tjänster

tillhandahålls från företag inom EU till någon som inte är näringsidkare inom EU.

Bestämmelserna i 5 kap. 16–18 §§ ML motsvaras av artiklarna 58, 59 och till viss del av 59a i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelserna är att uppnå beskattning i det land där konsumtion sker.

De tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, 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 förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. tillhandahållande av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, 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 program 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 och överföring eller distribution genom
- a. ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,
 - b. ett system för el, eller
 - c. ett nät för värme eller kyla,
14. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

EU-domstolen har konstaterat att de yrkesgrupper som finns uppräknade i katalogen inte avser yrkena som sådana utan i stället anknyter artikeln till de tjänster som normalt tillhandahålls av dessa och närstående yrkesgrupper (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank).

En tjänst ska anses som ”liknande” i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i artikel 59 i mervärdesskattedirektivet om båda två har samma syfte (C-145/96, Hoffmann).

En bedömning utifrån normalt språkbruk ska göras i varje enskilt fall för att avgöra om tjänsten är att hänföra till bestämmelsen (C-167/95, Linthorst).

**Begreppet
förvärvat**

Enligt artikel 59a i mervärdesskattedirektivet ges möjlighet att bestämma beskattningsland utifrån faktiskt nyttjande. Denna möjlighet finns dock inte för sådana elektroniska tjänster som anges i artikel 58 eller i artikel 59 första stycket k (motsvaras av 5 kap. 18 § 12 ML). Enligt artikel 59b i mervärdesskattedirektivet måste medlemsstaterna tillämpa bestämmelserna om faktiskt nyttjande i artikel 59a första stycket b på telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin tolkning av 5 kap. 16–17 §§ ML. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111).

Vid tillämpning av 5 kap. 16–17 §§ ML ska platsen för den faktiska användningen av tjänsten ligga till grund för bedömning av beskattningsland. Detta gäller samtliga tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, när tjänsterna förvärfvas av någon som inte är näringsidkare. Det ska alltså enligt Skatteverkets mening vara fråga om att tjänsten faktiskt används på plats i Sverige för att beskattning ska kunna ske inom landet.

Således ska tjänsten, med undantag för elektroniska tjänster, faktiskt användas i Sverige för att omsättningen ska anses ha skett inom landet. Detta kan utläsas genom att det i lagtexten anges att tjänsten ska förvärfvas här (5 kap. 16 § 1 ML).

Vidare anser Skatteverket att det krävs att tjänsten, med undantag för elektroniska tjänster, som tillhandahålls från Sverige faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är näringsidkare för att tjänsten ska anses omsatt utomlands. Detta kan utläsas genom att det i lagtexten anges att tjänsten ska förvärfvas i ett land utanför EU (5 kap. 17 § första stycket).

För elektroniska tjänster krävs inte att tjänsten faktiskt används i Sverige för att den ska anses omsatt inom landet. Elektroniska tjänster är omsatta inom landet om de tillhandahålls från plats utanför EU och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, oavsett var den faktiska användningen av tjänsten sker.

10.5.9.2 Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänster avses tjänster som rör 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 (5 kap. 18 § 10 ML).

Även tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter är telekommunikationstjänster. 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 dirigerings- och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Telekommunikationstjänster 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.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av beskattningsland vad telekommunikationstjänster och radio- televisionssändningar. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111).

**Omsättning
inom landet**

Telekommunikationstjänster samt radio- och televisionssändningar som tillhandahålls från ett land utanför EU till någon som inte är näringsidkare men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, är omsatta inom landet när de faktiskt används här. Detta innebär enligt Skatteverkets uppfattning att när någon som inte är näringsidkare i Sverige förvärvar telekommunikationstjänster, radio- eller televisionssändningar så är dessa tjänster omsatta inom landet. Det gäller oavsett om de tillgodogörs genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här eller inte. Eftersom det är den faktiska användningen som styr i dessa fall är även t.ex. mobiltelefonitjänster omsatta inom landet under ovan förutsättningar (5 kap. 16 § 1 ML).

Telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar är dessutom omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför EU till någon annan än en näringsidkare som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land under förutsättning att det tillgodogörs genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här (5 kap. 16 § 2 ML).

Omsättning av telekommunikationstjänster och radio- televisionssändningar till köpare bosatt i Sverige omfattas av 5 kap. 16 § 1 ML, och om köparen är bosatt i annat EU-land så omfattas tjänsten av 5 kap. 16 § 2 ML.

**Omsättning
utomlands**

Telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar som tillhandahålls från Sverige och som faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är näringsidkare, är omsatta utomlands (5 kap. 17 § första stycket ML). Således krävs enligt Skatteverket att tjänsten faktiskt används i ett land utanför EU.

10.5.9.3 Elektroniska tjänster

Det karaktäristiska för de elektroniska tjänster som omfattas av 5 kap. 18 § 12 ML är att de först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk och att de till stor del är beroende av informationstekniken för att kunna tillhandahållas samt att de kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning.

Till elektroniska tjänster hänförs tillhandahållande av webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning. Dit hänförs också tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna samt tillhandahållande av databasåtkomst. Även bilder, texter och musik som tillhandahålls via Internet eller annat elektroniskt nätverk omfattas av denna bestämmelse.

Om däremot Internet eller annat elektroniskt nätverk enbart används som ett verktyg för kommunikation mellan parterna (t.ex. e-post) innebär inte detta att det är fråga om en elektronisk tjänst.

I artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 finns en uppräkningslista av tjänster som ska behandlas som elektroniska tjänster. I artikel 12 i samma förordning finns en uppräkningslista av tjänster som inte ska behandlas som elektroniska tjänster. Det ska noteras att dessa båda uppräkningslistor inte är fullständiga. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Virtuella världar

Den som i yrkesmässig verksamhet mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld tillhandahåller tjänster. Tjänsterna utgör sådana elektroniska tjänster som finns exemplifierade i 5 kap. 18 § 12 ML och artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111).

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av beskattningsland vad gäller elektroniska tjänster. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111).

Omsättning inom landet

Elektroniska tjänster är omsatta inom landet om förvärvaren är någon annan än en näringsidkare som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige när de tillhandahålls från en plats utanför EU. Detta gäller oavsett var tjänsten faktiskt används eftersom det av lagtexten framgår att tjänsterna kan förvärvas antingen här eller i annat land (5 kap. 16 § 1 ML).

**Omsättning
utomlands**

Elektroniska tjänster är omsatta utomlands när dessa tillhandahålls från Sverige till någon annan än en näringsidkare som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU. Detta gäller således oavsett var tjänsten faktiskt används. Det avgörande för bedömningen av elektroniska tjänster är enligt Skatteverkets uppfattning vem köparen är och var denne är etablerad (5 kap. 17 § andra stycket ML).

10.5.9.4 Övriga tjänster

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av beskattningsland vad gäller övriga tjänster, dvs. de som anges i 5 kap. 18 § ML förutom telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111).

**Omsättning
inom landet**

Sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, är omsatta i Sverige om de tillhandahålls från ett land utanför EU till någon som inte är näringsidkare men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Detta gäller enligt Skatteverkets uppfattning under förutsättning att faktisk användning av tjänsten sker i Sverige (5 kap. 16 § 1 ML).

**Omsättning
utomlands**

Sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, som tillhandahålls från Sverige och som faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är näringsidkare, är omsatta utomlands. Således krävs enligt Skatteverkets uppfattning att tjänsten faktiskt används i land utanför EU (5 kap. 17 § första stycket ML).

Om tjänsten inte används i land utanför EU är bestämmelsen i 5 kap. 17 § första stycket ML inte tillämplig. Beskattningsland ska i stället bedömas enligt huvudregeln i 5 kap. 6 § ML.

Exempel

Nättjänster tillhandahålls från en näringsidkare i Sverige till en norsk privatpersons sommarstuga i Sverige. Denna tjänst är omsatt inom landet även om köparen är en norsk privatperson eftersom den faktiska användningen sker här i landet och inte i ett land utanför EU.

Spelarrättigheter

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 18 § 1 ML (RÅ 2007 ref. 57). Jämför Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111.

Utsläppsrätter, elcertifikat m.m. Skatteverket anser att utsläppsrätter avseende koldioxid samt elcertifikat och liknande rättigheter utgör sådana rättigheter som omfattas av 5 kap. 18 § 1 ML. Såväl elcertifikat som utsläppsrätter är bärare av lagreglerade rättigheter gentemot staten att agera på ett visst sätt (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111).

Informationstjänst Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Pedagogiska aktiviteter omfattas av 5 kap. 11 § ML, se avsnitt 10.5.5. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller utgöra en elektronisk tjänst.

10.6 Omsättning utomlands i vissa fall i 5 kap. 19 § ML

Allmänt Om en tjänst är omsatt inom landet enligt någon av paragraferna 5 kap. 4–16 §§ ML kan den ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § ML.

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 146.1 d och e samt 148 c, d, f och g.

Tjänst på fartyg eller luftfartyg Omsättning av tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse i hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 19 § 1 ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses således omsatt utomlands.

Med uttrycket ”fartyg [...] i utrikes trafik” avses fartyg, dock inte sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EU. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 9.7.3.

Uthyrning Vid tillhandahållande av tjänster som avser uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anser Skatteverket att uthyrningen undantas från beskattning endast i det fall uthyrningstjänsten tillhandahålls direkt till den som ska använda fartyget eller luftfartyget i utrikestrafik. När uthyrning sker till någon som i sin tur ska hyra ut fartyget eller luftfartyget avser det i

stället ett fartyg eller luftfartyg för uthyrning (Skatteverket 2010-09-24, dnr 131 373473-07/111).

Övriga tjänster

För andra tjänster än uthyrning som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg är omsatta utomlands oavsett i vilket led tjänsterna tillhandahålls. Även en underentreprenörs omsättning kan därmed ske utomlands (Skatteverket 2010-09-24, dnr 131 373473-07/111).

För vidare information om vad som gäller för fartyg och luftfartyg, se avsnitt 23.

Tjänster i samband med export eller viss import

Omsättning av lastning, lossning, transport eller andra tjänster som har direkt samband med export eller viss import av varor anses omsatta utomlands (5 kap. 19 § 2 ML).

Bestämmelsen omfattar tjänster i direkt samband med export av varor från både Sverige och annat EU-land.

När det gäller tjänster i direkt samband med import är dessa tjänster omsatta utomlands när det gäller import av varor

- som omfattas av de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager,
- som inte tullbeskattats i Sverige på grund av särskilt tullförfarande, dvs. temporär import, extern transitering, viss intern transitering,
- som lagts i ett särskilt skatteupplag i ett annat medlemsland eller
- som undantagits i ett annat medlemsland på grund av särskilt tullförfarande.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 2 ML motsvaras av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Temporär import och extern transitering är olika förfaranden som kan användas när varor förs in till unionen från ett land utanför EU. De olika förfarandena innebär att varorna kan transporteras inom EU utan att mervärdesskatt betalas i samband med införseln. Betalning av mervärdesskatt för importen sker som regel i stället i slutdestinationslandet (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Vid tillämpning av 5 kap. 19 § 2 ML är det inte avgörande till vem tjänsten tillhandahålls eller att tjänsten ska tillhandahållas på viss plats (t.ex. godsterminal).

Exempel 1

Ett svenskt lastningsföretag tillhandahåller lastningstjänster av varor till ett annat svenskt företag. Lastningstjänsterna tillhandahålls i samband med att det svenska företaget för in spannmål från Ryssland. Varorna ska direkt efter införseln läggas i skatteupplag. I och med att tjänsten tillhandahålls en näringsidkare i Sverige har den omsatts inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. Tjänsten har dock skett i samband med att varan har placerats i skatteupplag (9 c kap. 1 § ML) direkt efter importen. Lastningstjänsten har därför omsatts utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML trots att tjänsten tillhandahållits mellan två svenska företagare.

Exempel 2

En transport av varor påbörjas i Växjö för att avslutas i USA. En svensk speditör anlitas för hela transporten. Speditören anlitar i sin tur en svensk fraktförare att transportera varorna från Växjö till Göteborg för vidarefrakt med fartyg. Transporten mellan Växjö och Göteborg är enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML omsatt inom landet då köparen är en svensk näringsidkare. Eftersom den sker i samband med en export är den dock omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML. Det avgörande för bedömningen är alltså inte vem som är uppdragsgivaren utan att tjänsten har samband med export.

Exempel 3

Varor, som förts in till EU från USA, transporteras från Rotterdam till Göteborg och sedan till Helsingfors där de införtullas. Köparen av transporttjänsterna är en svensk näringsidkare. Transporttjänsterna ska dock inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom de omfattas av förfarandet om extern transitering.

Exempel 4

Varor transporteras från Rotterdam till ett skatteupplag i Hamburg. Köparen av transporttjänsten är en svensk näringsidkare. Transporttjänsten ska dock inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom den omfattas av ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet. Detta gäller även om skatteupplaget finns i Sverige.

Exempel 5

En svensk näringsidkare säljer en varustransporttjänst som har direkt samband med temporär import i Sverige. Varan som ska transporteras från Norge till Sverige ska användas tillfälligt här i landet vid en utställning. Varustransporttjänsten ska inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom den hänförs till en import som omfattas av förfarandet om temporär import med fullständig befrielse från tull.

Arbete/reparation på vara

En tjänst som består av arbete på vara och som tillhandahålls någon som är näringsidkare i Sverige anses omsatt inom landet enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Är förvärvaren någon som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om arbetet fysiskt utförs här enligt 5 kap. 12 § ML, se avsnitt 10.5.6.

Även om tjänsten anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 eller 12 § ML kan den anses omsatt utomlands (5 kap. 19 § 3 ML, jfr artikel 146.1 d i mervärdesskattedirektivet).

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 3 ML innebär att tjänster som består av arbete på vara som utgör lös egendom anses omsatt utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter att arbetet utförts transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning. Skatteverket anser att bestämmelsen även är tillämplig i det fall varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar efter utfört arbete. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Reparation av bil från ett land utom EU

För att kunna betrakta en tjänst som avser arbete på vara som utgör lös egendom som en omsättning utomlands anser Skatteverket att säljaren ska kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda. Det innebär att säljaren ska visa att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa tullförfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som

ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EU. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat (RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100).

Förmedling

En förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn och som tillhandahålls någon som är näringsidkare i Sverige anses omsatt inom landet enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML.

Även om tjänsten anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML kan den anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 ML innebär att om den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt utanför EU enligt 5 kap. 1 § första stycket, annan punkt i 19 § eller 3 a § ML, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

Är förvärvaren någon som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om förmedlingstjänsten avser en vara eller tjänst som är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML). I det fall omsättningen av den förmedlade vara eller tjänsten är omsatt utomlands, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML (se avsnitt 10.5.2). Detta innebär att 5 kap. 19 § 4 ML inte kan bli tillämplig när förmedlingstjänsten tillhandahålls annan än en näringsidkare.

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 omsatt inom landet, om resebyrån har etablerat sätet för den ekonomiska verksamheten i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls (9 b kap. 4 § första stycket ML).

Om en resebyrå som ett led i omsättning av en resetjänst förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4 ML (9 b kap. 4 § andra stycket ML). Om förvärven avser varor och tjänster som förvärvats av näringsidkare både inom och utanför EU gäller bestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 ML endast den del som avser förvärv inom EU. Skatteverket anser att begreppet utanför EU

i bestämmelsen syftar på platsen för en transaktions genomförande (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Eftersom 5 kap. 19 § 4 ML avser förmedling i annans namn innebär regleringen i 9 b kap. 4 § andra stycket ML att en resebyrås tillhandahållande under angivna förutsättningar jämföras med en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4 ML. Detta trots att resebyrån agerar i eget namn (jfr artikel 309 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 31.

När t.ex. en resebyrå, som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får provision från researrangören bedöms beskattningsland enligt 5 kap. 5 § ML. Det gäller eftersom köparen av förmedlingstjänsten är en näringsidkare. I det fall resetjänsten, dvs. huvudtransaktionen, bedöms som omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML (jfr 9 b kap. 4 § andra stycket ML), är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML. I det fall resetjänsten till en del anses omsatt utanför EU och till en del inom landet anser Skatteverket att samma uppdelning inte ska ske när det gäller förmedlingstjänsten av sådan resetjänst. Skatteverket anser att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Även i det fall förmedlingstjänsten inte avser en resetjänst, utan t.ex. enbart en persontransport eller en hotelltjänst, ska beskattningsland bedömas enligt antingen 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 7 § ML, beroende på om förvärvaren är näringsidkare eller inte.

Exempel

En resebyrå förmedlar en flygresa från Sverige till USA åt en researrangör som är näringsidkare här. Till att börja med kan konstateras att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. Därefter ska en bedömning göras utifrån 5 kap. 19 § ML. Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML. Den underliggande transaktionen, persontransporten, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML, eftersom den inte i sin helhet äger rum i Sverige. Persontransporten får anses som en omsättning utanför EU eftersom den inte är omsatt inom landet och transporten går till ett land utanför EU.

**Varutransport-
tjänst, arbete på
lös egendom m.m.
som i sin helhet
används utanför
EU**

Varutransporttjänst, stödtjänst vid transportverksamhet, värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom som tillhandahålls en näringsidkare ska anses omsatt utomlands om den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU (5 kap. 19 § 5 ML).

Det är endast vissa tjänster som omfattas av bestämmelsen. De aktuella tjänsterna är sådana som det är förhållandevis enkelt att konstatera om de uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU (prop. 2009/10:15 s. 122).

De tjänster som omfattas är:

- varutransporttjänster,
- lastning, lossning eller annan stödtjänst i samband med varutransport,
- värdering av vara som är lös egendom, och
- arbete på vara som är lös egendom.

Bestämmelsen innebär att om det är fråga om t.ex. en varutransport som i sin helhet genomförs utanför EU är den omsatt utomlands trots att köparen av tjänsten finns i Sverige. Det gäller oavsett om transporten sker i ett land utanför EU eller om transporten sker mellan flera länder utanför EU. Det som avgör är således att transporten inte till någon del sker inom EU (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

**Uteslutande
nyttjas**

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 5 ML saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet men har stöd i mervärdesskattedirektivets bestämmelser om faktiskt nyttjande som finns i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet. Enligt första stycket a i denna artikel får en medlemsstat anse en tjänst omsatt utanför EU om det faktiska användandet av tjänsten äger rum utanför EU. Det gäller trots att tjänsten enligt de allmänna reglerna anses omsatt inom medlemsstaten. Denna artikel ger Sverige rätt att ha en bestämmelse som innebär att viss omsättning ska anses ha skett utomlands trots att den enligt annan bestämmelse har skett inom landet. Mot bakgrund av hur transporttjänster i övrigt beskattas enligt 5 kap. 9 § ML är det enligt regeringens mening välavvägt att sådana varutransporttjänster undantas från svensk beskattning med stöd av artikel 59a i mervärdesskattedirektivet om de uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU (prop. 2009/10:15 s. 122).

Sverige avstår således från att beskatta vissa tjänster när dessa används i sin helhet utanför EU. Orsaken till att denna bestämmelse införs är att vissa tjänster kan komma att dubbelbeskattas i de fall tjänsterna i sin helhet utförs i ett land utanför EU samtidigt som de omfattas av 5 kap. 5 § ML i de fall köparen är en näringsidkare som är etablerad i Sverige.

Exempel

En varutransporttjänst som förvärfvas av en näringsidkare som är etablerad i Sverige är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. I det fall varutransporten utförs mellan två orter inom ett land utanför EU, är dock tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 5 ML eftersom transporten i sin helhet uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.

11 Beskattningsunderlag

11.1 Inledning

Beskattningsunderlag är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Mervärdesskatten beräknas med 25, 12 eller 6 % av beskattningsunderlaget (se avsnitt 13). Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML.

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget framgår av avsnitt 11.2.

Beskattningsunderlag ska beräknas för omsättning och vissa förvärv. Det innebär att beskattningsunderlag ska beräknas för

- försäljning, se avsnitt 11.3,
- uttag, se avsnitt 11.4,
- vissa förvärv av varor och tjänster, se avsnitt 11.5.

Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer, se avsnitt 11.7.

Hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid rabatt, kundförlust samt varuretur och byte framgår av avsnitten 11.8, 11.9 och 11.10.

VMB

Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitt 31 (resetjänster) och avsnitt 32 (begagnade varor).

Lager

Bestämmelser om skatteberäkning vid uttag av varor från skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager finns i 9 c kap. 6 § ML och behandlas i avsnitt 37.6.

Inklusive mervärdesskatt

I det fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller mervärdesskatt ska mervärdesskatten frånräknas. Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella

omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

- 20 % när skattesatsen är 25 %,
- 10,71 % när skattesatsen är 12 %, och
- 5,66 % när skattesatsen är 6 %.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris)	12 000 kr
Avgår 20 % (mervärdesskatt)	2 400 kr
Beskattningsunderlag	9 600 kr

11.2 Vad som ingår i beskattningsunderlaget

Skatter, avgifter och bikostnader

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt (7 kap. 2 § första stycket ML). Skatter och avgifter som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara punktskatter och tull. Bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader samt rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget.

Exempel

Reparation av traktor	5 000 kr
Reservdelar	1 000 kr
Rese- och traktamentsersättning	1 000 kr
Mervärdesskatt 25 % av 7 000 kr	1 750 kr
Att betala	8 750 kr

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 78.

Fraktkostnad

Bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget. I det fall den underliggande varan är skattepliktig ska således också t.ex. fraktkostnad ingå i beskattningsunderlaget för den omsatta varan. Allt under förutsättning att säljaren debiterar köparen

för den tillkommande fraktkostnaden (RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120).

**Kredit- och
betalkortsavgifter**

De avgifter som krävs av en kund på grund av att denne betalar med kredit- eller betalkort ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållen vara eller tjänst om det totala priset för varan eller tjänsten är detsamma oavsett om betalningen görs kontant eller med sådant kort (artikel 13 i rådets förordning [EG] 1777/2005. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 42 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011). Denna tillämpningsföreskrift innebär ingen ändring av Skatteverkets uppfattning beträffande avgifter vid betalning med kredit- eller betalkort i det fall då priset för varan eller tjänsten blir högre på grund av att betalning görs med kort. Kortavgifterna ska ingå i beskattningsunderlaget även i dessa fall.

EU-domstolen har uttalat att de extraavgifter som en säljare av mobiltelefoni tog ut av sina kunder när dessa inte betalade nämnda tjänster via autogiro eller BACS-överföringar utan via kreditkort, betalkort, check eller kontant inte utgjorde vederlag för ett tillhandahållande av tjänster som var fristående och självständigt i förhållande till det huvudsakliga tillhandahållandet. Den omständigheten att ett uttryckligt pris för den påstådda betalningshanteringstjänsten angavs i avtalet och även separat i räkningar var inte i sig av avgörande betydelse. De påstådda betalningshanteringstjänsterna skulle därför anses som underordnade det huvudsakliga tillhandahållandet av mobiltelefoni (C-276/09, Everything Everywhere).

Ränta

Ränta ska inte räknas in i beskattningsunderlaget. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om ränta som är baserad på ett skuldförhållande. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om sådan ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.

**Dröjsmålsränta
Avbetalningsränta**

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

Kredittillägg

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till frågan om ett s.k. kredittillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att räntan (5,26 %) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 1991 ref. 105).

Kalkylränta

Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyres-tagaren 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.

Registreringsavgift för fordon

EU-domstolen har tagit ställning till frågan om en registreringsavgift för ett fordon, som säljaren av fordonet hade erlagt före leveransen, skulle ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av fordonet enligt artikel 78 första stycket led a i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade att då registreringsavgiften hade erlagts av säljaren på grund av kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon till kunden, som var registrerat i kundens namn, skulle avgiften när den fakturerades kunden betraktas som ersättning för de utlägg som säljaren hade haft i kundens namn och för dennes räkning. Det var således inte fråga om en ersättning för överlåtelsen av fordonet. I detta fall erlade säljaren registreringsavgiften inom ramen för köpekontraktet innan fordonet levererats. Det innebär enligt EU-domstolen att säljaren inte gjorde det i eget intresse utan i kundens intresse. Visserligen var säljaren ansvarig gentemot de behöriga myndigheterna för att registreringsavgiften betalades men det var den kund som köpte fordonet som var avgiftsskyldig då säljaren sedan krävde tillbaka det utlagda beloppet av kunden. Registreringsavgiften ansågs därmed inte utgöra en sådan avgift som skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-98/05, De Danske Bilimportörer).

Avgifter till Bolagsverket

Den ändringsavgift som ett bolag betalade till Bolagsverket i samband med försäljning av ett s.k. lagerbolag skulle enligt Skatterättsnämnden inte ingå i beskattningsunderlaget. Ändringsavgiften ansågs utgöra ett utlägg för den eller dem

som förvärvat lagerbolaget. Skatterättsnämnden ansåg däremot att den ersättning sökanden uppbar för erlagd avgift till Bolagsverket vid nyregistrering av lagerbolag skulle ingå i beskattningsunderlaget (SRN 2009-07-06).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet i den del som överklagats och som avsåg avgifter vid nyregistrering. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att betalningen av registreringsavgiften var en förutsättning för lagerbolagets existens. Vid tidpunkten för betalningen var lagerbolaget fortfarande under bildande. Avgiften för nyregistrering kunde därför inte ses som ett utlägg för lagerbolagets räkning utan var en kostnad i bolagets egen verksamhet (RÅ 2009 not. 175).

Frekvensavgifter

Den som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation har tillstånd att på vissa frekvenser använda radiosändare är skyldig att betala en frekvensavgift till Post- och Telestyrelsen. Frekvensavgiften utgör en utgift i verksamheten för den som erhållit tillståndet, varför den ska ingå i beskattningsunderlaget. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det belopp avseende frekvensavgifter som ett bolag uppbar från den person för vilkens räkning program sändes, ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna sändningstjänsten (RÅ 2007 not. 105).

Inkassoavgifter

Inkassoavgifter som en gäldenär, på grund av betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning ska inte ingå i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadestånds- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären (prop. 1993/94:99 s. 194). Enligt Skatteverket ska samma bedömning gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud.

Ett anlitat inkassoföretag utför mervärdesskattepliktiga tjänster och ska följaktligen redovisa mervärdesskatt på ersättning som erhålls för uppdraget. Detta gäller även till den del ersättningen helt eller delvis uppbars direkt från gäldenären.

Skatterättsnämnden har prövat frågan om skattskyldighet för andel av lagstadgad inkassoavgift. Ett företag (X) hade träffat avtal med ett inkassobolag om att detta skulle utföra indrivningsuppdrag åt X. Gäldenären skulle för aktiva ärenden

betala lagstadgad inkassoavgift till inkassobolaget som i sin tur skulle betala fyrtio procent av avgiften till X. Det som skulle betalas till X betecknades ärendebonus. Nämnden gjorde följande bedömning. Enligt lagen (1981:739) om ersättning för inkassokostnader m.m. är gäldenären skyldig att ersätta en borgenärs kostnader för vissa i lagen angivna åtgärder som syftar till att förmå gäldenären att erlægga betalning. En sådan inkassoavgift ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten (prop. 1993/94 s. 194). Den del av avgiften som inkassobolaget enligt avtalet skulle utbetalas till X medförde således inte skattskyldighet till mervärdesskatt för X. Det förhållandet att avgiften i avtalet hade benämnts ärendebonus saknade betydelse (SRN 2005-06-16).

**Försäkringsavgift/
auktionsuppdrag**

En auktionsförrättares debitering av försäkringsavgift i samband med debitering avseende själva försäljningsuppdraget har av Skatterättsnämnden inte ansetts som ersättning för en av bolaget särskilt tillhandahållen tjänst. 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 åvilade bolaget enligt allmänna regler, innebar inte att bolaget hade tillhandahållit uppdragsgivaren någon särskild tjänst vid sidan av försäljningstjänsten. Den som ”försäkringsavgift” betecknade ersättningen utgjorde en del av försäljningsprovisionen och fick anses innefatta endast en upplysning om att bolaget hade egna kostnader för att försäkra den inlämnade och försålda egendomen. Avgiften utgjorde således inte ersättning för någon försäkringstjänst eller annat särskilt tillhandahållande till uppdragsgivaren (SRN 2004-11-16).

**Självrisk-
försäkring –
vitvaruförsäljning**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan. I samband med försäljningen av varan kunde köparen på ett särskilt formulär teckna en försäkring avseende ersättning för självrisk och eventuella värdeminskningssavdrag som köparen fick vidkännas när det försäkringsbolag, i vilket han tecknat en hemförsäkring, reglerade uppkomna skador på varan. Försäkringen ansågs vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och det var också omöjligt att förvärva varan till ett reducerat pris om något avtal om försäkring inte tecknades. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet (RÅ 2004 not. 46).

**Självrisk-
elimineringsavgift
– biluthyrning**

I ett förhandsbesked var det fråga om den självriskelimineringsavgift som en kund betalade en biluthyrare var skattepliktig. En biluthyrare hade tecknat en trafik- och vagnskadeförsäkring. Vid inträffad skada var kunden skyldig att ersätta biluthyraren för dennes självrisk. Genom att erlægga en självriskelimineringsavgift kunde kunden avtala bort denna skyldighet. Denna självriskelimineringsavgift avsåg således biluthyrarens egen försäkring. Nämnden ansåg att självriskelimineringsavgiften fick anses utgöra en del av ersättningen för biluthyrarens tillhandahållande av skattepliktig uthyrningstjänst (RSV/FB Im 1982:10).

**Försäkrings-
tjänster
– biluthyrning**

Kammarrätten har uttalat att ett biluthyrningsföretags tillhandahållande av försäkringstjänster (självriskreducering, självriskeliminering och stöldförsäkring) skulle anses som underordnade biluthyrningstjänsten. Kunden hade möjlighet att mot ersättning teckna avtal om dessa försäkringstjänster. Det var enligt kammarrätten uppenbart att bolagets kunder huvudsakligen efterfrågade bolagets biluthyrningstjänst. Försäkringstjänsterna efterfrågades endast som ett komplement till biluthyrningstjänsten och var endast ett medel för att på bästa sätt uppnå huvudtjänsten. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd (KRNS 2009-09-29, mål nr 2980–2985-09).

Kammarrätten har även i ett annat mål uttalat att den försäkring som avsåg reducere av självrisk vid skada (benämnd skadekostnadsreducering) som kunden betalade för, i samband med hyra av bil, skulle ingå i beskattningsunderlaget för den skattepliktiga biluthyrningstjänsten (KRNS 2010-06-07, mål nr 3903–3908-09). Domen har överklagats.

**Snöförsäkring –
skidarrangemang**

Ett bolag tillhandahöll en s.k. snöförsäkring mot ersättning i samband med tillhandahållande av skidarrangemang. Tillhandahållandet av snöförsäkringen har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra ersättning för en kostnadskomponent i bolagets tillhandahållande av arrangemanget. Det var således inte fråga om ett separat tillhandahållande av en försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt (3 kap. 10 § ML). Kunderna hade inte någon möjlighet att avstå från snöförsäkringen. Den skada som snöförsäkringen var avsedd att täcka var en skada till följd av att bolaget inte hade möjlighet att tillhandahålla en av kunden förväntad prestation, dvs. skidåkning av viss omfattning på en viss anläggning under en viss tid. Skatterättsnämnden ansåg att åtagandet gentemot kunden närmast var av garantikaraktär (SRN 2009-12-08).

**Avbeställnings-
skydd –
hotelltjänst**

Skatteverket anser att den avgift som ett hotell- och stuguthyrningsföretag tar ut av kunden för att denne, under vissa förutsättningar ska kunna frånträda ett avtal om tillhandahållande av hotell- och stugtjänster, utgör ett underordnat led till uthyrningstjänsten. Ersättningen för avbeställningsskyddet ska därför ingå i beskattningsunderlaget för uthyrningstjänsten (Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111).

Beträffande avboknings- eller expeditionsavgifter, se avsnitt 6.3.

Följerätt

En konstnär har i vissa fall rätt till ersättning s.k. följerätt, även benämnt *droit de suite* (26 n § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk). Upphovsmannen erhåller en sådan ersättning när en näringsidkare vidareförsäljer konstverket. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Det belopp som säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlagga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget såsom bikostnad för försäljningen av konstverket (prop. 1996/97:10 s. 32). Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta när förmedlingen sker i eget namn.

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ersättning för *droit de suite* ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i det fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). Skatterättsnämnden ansåg att ersättning avseende *droit de suite* ska ingå i ersättningen för konstverket och inte i ersättningen för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättning avseende *droit de suite*. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn (SRN 1998-12-22).

Vad gäller frågan om den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen, utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tjänst, se avsnitt 6.4.

11.3 Beskattningsunderlag vid försäljning

11.3.1 Ersättning

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML). Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § första stycket ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

I mervärdesskattedirektivet finns reglerna i artikel 73.

**Tredjemans-
betalningar**

I ersättning ingår betalningar från tredje part. Det får anses följa av principerna för mervärdesskatten, som är en transaktionsbaserad skatt som tas ut på betalningen och som ska träffa konsumtionen av varan eller tjänsten, att skatt ska tas ut även om betalningen för transaktionen görs helt eller delvis av en annan person än den som är avtalspart eller den som konsumerar varan eller tjänsten (prop. 2002/03:5 s. 56). Se även avsnitt 11.3.2.

EU-domstolen har uttalat att betalningar som en samordnare i ett lojalitetsprogram erlade till leverantörer som levererade lojalitetspremier till kunder ska betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder eller för tillhandahållande av tjänster till dessa.

Betalningar som en sponsor i ett annat lojalitetsprogram erlade till samordnaren av programmet som levererade lojalitetspremier till kunder skulle enligt EU-domstolen till viss del anses utgöra vederlag betalt av tredje part för en leverans av varor till nämnda kunder och till viss del utgöra vederlag för tjänster som tillhandahållits av samordnaren till denna sponsor (C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK).

**Tillhandahållande
till närstående**

För det fall en vara eller en tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet finns, då vissa förhållanden är uppfyllda, regler om omvärdering av beskattningsunderlaget. Se avsnitt 11.6.

Bytesvara

Ersättningen ska inte minskas med värdet av en vara som lämnas i byte. Se avsnitt 11.10.3.

Rättelse i efterhand

Vid omsättning av varor och tjänster ska beräkning av beskattningsunderlaget ske med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås allt det som säljaren erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten, dvs. det pris som följer av avtalet om tillhandahållandet av varan eller tjänsten. Vid rättelse i efterhand, t.ex. då Skatteverket genom beslut omprövar tidigare redovisad skatt ska beskattningsunderlaget bestämmas med ledning av vad som avtalats mellan säljare och köpare. Avgörande för bedömningen är om mervärdesskatt ingår i den avtalade ersättningen (Skatteverket 2005-07-08, dnr 130 649158-04/111).

Kammarrätten har konstaterat att den av bolaget fakturerade omsättningen avseende förmedling av aktier skulle anses som skattepliktig. Då bolaget hade redovisat omsättningen som mervärdesskattefri samt att bolaget hade haft möjlighet att avtala om korrigering av fakturan för det fall transaktionen skulle betraktas som mervärdesskattepliktig ansåg kammarrätten att mervärdesskatt inte kunde anses inkluderad i den avtalade ersättningen. Mervärdesskatt skulle därför påföras med 25 % på den avtalade ersättningen. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd (KRNS 2009-10-13, mål nr 7265-08).

Serveringsavgift

En obligatorisk serveringsavgift som ingick i det totala belopp som kunden fick betala för en serveringstjänst skulle enligt EU-domstolen ingå i beskattningsunderlaget (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

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 avsnitt 6.3.

Räntefri kredit

EU-domstolen har uttalat sig om vad som ska utgöra beskattningsunderlaget i ett fall där en kund, vid en möbelhandlars försäljning av vara, erbjöds köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan skulle vid tolkning av artikel 73 i mer-

värdesskattedirektivet (jfr 7 kap. 3 c första stycket ML) utgörs av hela det belopp som köparen betalade (C-34/99, Primback).

**Samarbetsavtal
avseende
reseservice**

Skatterättsnämnden har behandlat frågan om beskattningsunderlagets bestämmande i ett samarbetsavtal avseende reseservice. Skatterättsnämnden ansåg att det enligt samarbetsavtalet förelåg två skilda omsättningar för resebyrån, vilka i mervärdesskattehänseende skulle behandlas var för sig. Omsättningarna utgjordes dels av resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt kunden X.

Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse var att resebyråns ersättning skulle utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt kunden X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån skulle erhålla men som enligt avtalet skulle tillfalla kunden X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhöll i ersättning från kunden X och de aktuella provisionerna ansågs utgöra det avtalade priset för tjänsterna (SRN 1997-06-19).

**Försäljningslikvid
bortskänkes**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan 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. Till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlagga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnades av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna var inte en omständighet som skulle påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget skulle således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlade (RÅ 2002 ref. 112).

11.3.2 Bidrag

Under vissa förutsättningar ska mervärdesskatt tas ut på bidrag. Så ska ske när bidraget utgör hela ersättningen eller del därav för tillhandahållen vara eller tjänst (7 kap. 3 c § första stycket ML).

**Tredjemans-
betalning**

EU-domstolen har uttalat att beskattningsunderlaget utgörs av allt det som mottagits som vederlag för tjänsten. Det belopp som det offentliga organet hade betalat en ekonomisk aktör för

en tjänst avseende energirådgivning hade erhållits av den ekonomiska aktören som vederlag för den tjänst som detta bolag tillhandahöll vissa kunder. Då detta vederlag utgjorde en del av vederlaget för leveranserna ingick det i beskattningsunderlaget (C-353/00, *Keeping Newcastle Warm*, punkterna 25–28).

Koncernbidrag

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att koncernbidraget i ett fall utgjorde ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Koncernbidraget skulle betalas ut av moderbolaget till dotterbolaget. Dotterbolaget skulle utföra koncernens ADB-tjänster som skulle tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Tjänsterna skulle tillhandahållas utan ersättning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utfördes direkt åt detta bolag inte hade någon betydelse i detta fall (RÅ 1989 ref. 86).

Bidrag direkt kopplade till priset

Mervärdesskatt ska även tas ut när bidrag, utan att kunna anses utgöra en direkt ersättning, har en sådan inverkan på priset för en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten.

Dessa fall avser situationer där tre parter är inblandade; den som beviljar bidraget, den som kommer i åtnjutande av bidraget och köparen av de varor och tjänster som levereras av bidragsmottagaren.

Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrenssnedvridningar.

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till en person som omsätter en vara eller en tjänst som tillhandahålls en tredje person ska om bidraget kan anses direkt kopplat till priset för varan/tjänsten, dvs. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren, ingå i ersättningen för tillhandahållen vara eller tjänst (7 kap. 3 c § ML). Vem som utbetalar bidraget saknar betydelse. Det innebär att även EU-bidrag och bidrag från privatpersoner kan omfattas av denna bestämmelse om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Två mål i EU-domstolen kan tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet ”bidrag direkt kopplat till priset”.

I det första fallet uttalade EU-domstolen 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 (C-184/00, Office des produits wallons).

Följande förutsättningar måste enligt domstolen vara uppfyllda för att bidraget ska anses kopplat till priset (punkterna 12–14 i domen):

- Bidraget ska utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att denne ska leverera en bestämd vara eller tjänst.
- Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det ska konstateras att ett åtagande att utbetala bidraget som gjorts av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att motta bidraget när denne har genomfört en skattepliktig transaktion.
- För att fastställa en direkt koppling mellan bidraget och den ifrågavarande varan eller tjänsten är det nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsten. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

I det andra fallet uttalade EU-domstolen att de bidrag som utbetalas till förädlingsföretag i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95, avseende torkat foder, inte är direkt kopplade till priset på den skattepliktiga transaktionen eftersom bidraget inte särskilt utbetalats för att förädlingsföretaget ska tillhandahålla torkat foder till en köpare och inte heller utbetalats till förmån för förädlingsföretaget för att denne ska utföra torkningstjänster på uppdrag av en foderproducent. Bidragen skulle därför inte ingå i beskattningsunderlaget för leverans av torkningstjänster (C-463/02, kommissionen mot Sverige).

**Stöd till
interregional
persontrafik**

Skatteverket anser att de medel som Rikstrafiken utbetalar till trafikoperatörer efter en s.k. upphandling av Rikstrafiken och som fastställs till ett visst belopp per år varken utgör bidrag direkt kopplat till biljettpriset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken (RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120).

Bidrag/kompetensutveckling inom jordbruk och biodling

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om bidrag som Statens jordbruksverk (SJV) betalar ut till lantbrukare för kompetensutveckling inom miljöområdet (KULM) och de bidrag som betalas ut för utbildning inom biodlingsområdet, utgör ersättning för tillhandahållen tjänst eller om bidragen kan anses kopplade till priset på omsättning till en tredje part. Skrivelsen belyser också vad som gäller om bidrag betalas ut till organ som inte bedriver yrkesmässig verksamhet och vad som gäller då bidrag betalas ut för produktion av skattefri medlemstidning (Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152).

EU-bidrag

Skatteverket har i en skrivelse vad gäller mottagande av bidrag från EU:s strukturfonder uttalat att det måste finnas ett klart samband mellan å ena sidan priset för de tillhandahållna varorna och tjänsterna och å andra sidan det bidrag som erhållits från tredje part för att det ska vara fråga om ett bidrag direkt kopplat till priset. Det innebär att priset på varan eller tjänsten ska fastställas på sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

11.3.3 Omräkning av valuta

Omräkningskurs

Betalning sker ibland i en annan valuta än svenska kronor. Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av vilken omräkningskurs som ska gälla vid beräkning av beskattningsunderlaget när betalning sker i utländsk valuta. Nedan följer en redogörelse av Skatteverkets syn som framgår av denna skrivelse (Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111).

En bestämmelse om hur omräkning av utländsk valuta till svenska kronor ska ske saknas i ML. Enligt artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet ska en särskild omräkningskurs tillämpas om ersättningen har uttryckts i annan valuta än medlemsstatens. Det ska vara fråga om den senaste säljkursen som vid skattskyldighetens inträde har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna. Alternativt kan tillämpas en kurs som bestäms genom hänvisning till denna marknad eller dessa marknader i enlighet med de regler som fastställts i medlemsstaten.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att den valutamarknad som är den representativa valutamarknaden i Sverige är den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar (RÅ 2003 ref. 102).

**Stockholms-
börsens valuta-
fixing**

Högsta förvaltningsdomstolen har vidare angett att beskattningsunderlaget ska fastställas med utgångspunkt i den vid skattskyldighetens inträde dagligen publicerade säljkursen (RÅ 2003 ref. 102 och RÅ 2007 not. 163).

För närvarande saknas en officiellt noterad och publicerad säljkurs. Skatteverket anser därför att en annan kurs måste kunna tillämpas i stället. Mervärdesskattedirektivet ger varje medlemsstat en möjlighet att tillämpa en alternativ kurs i enlighet med de regler som fastställts här i landet.

I Sverige finns en officiell genomsnittlig kurs som publiceras dagligen, Stockholmsbörsens valutafixing. Denna kurs fastställs genom att de svenska affärsbankerna dagligen beräknar en fixkurs enligt följande $(\text{köp} + \text{sälj})/2$. Dessa rapporteras sedan in till Stockholmsbörsen som därefter fastställer en gemensam mittkurs genom att beräkna medelvärdet av bankernas fixkurser. Kursen finns att tillgå på Riksbankens webbplats, www.riksbanken.se, och på Stockholmsbörsens webbplats, www.omxgroup.com.

Skatteverket gör den bedömningen att den officiellt dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixing, kan anses vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

Bankens köpkurs	116.25 SEK mot 100 NOK
Bankens säljkurs	119.90
Officiell fixkurs	118.60
Butikskurs mot kund	114.00

En handlare med en butik nära norska gränsen säljer kläder till norska kunder. Värdet på varorna uppgår för en försäljningsdag till 1 000 000 SEK. Kunderna betalar i norsk valuta, 877 193 NOK. Handlaren växlar in dagskassan till svenska kronor hos banken och erhåller 1 019 737 (877 193 x 1,1625).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska ersättningen omräknas till 1 040 351 kr (877 193 x 1,186), vilket med 20 614 kr överstiger den ersättning som faktiskt har erhållits. Handlarens beskattningsunderlag uppgår till 832 280 kr (1 040 351 x 0,8).

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 17.6.

11.4 Beskattningsunderlag vid uttag

11.4.1 Inledning

Skattskyldig som tar ut en vara ur en verksamhet eller utför en tjänst för annat ändamål än för verksamheten gör ett uttag enligt ML om varan eller tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Uttag föreligger också då rörelsetillgång används bl.a. för privat ändamål och för vissa tjänster på fastighetsområdet. Uttagsreglerna finns i 2 kap. ML och behandlas i avsnitten 6.6, 20.5 och 20.6.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML.

Utgångspunkten för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag är olika beroende på om uttaget avser vara eller tjänst. Särskilda regler finns för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag som avser användande av personbil för privat bruk och vid uttag av vissa tjänster som avser fastighet.

Vid uttag av vara respektive tjänst beräknas beskattningsunderlaget – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

För det fall en vara eller tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet föreligger inget uttag av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML. Däremot finns särskilda regler om omvärdering av beskattningsunderlaget i dessa situationer. Se vidare avsnitt 11.6.

11.4.2 Uttag av varor

Vid uttag av varor beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 2 a ML. Beskattningsunderlaget utgörs av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Mervärdes- skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 74.

Inköpspris

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpspriset i ML:s mening. Skatteverkets uppfattning är att det historiska inköpspriset ska ligga till grund för uttags-

beskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde (jfr C-63/96 Skripalle och förenade målen C-322/99 och C-323/99 Fischer och Brandenstein).

Beräkning av värde som ska utgöra beskattningsunderlag vid uttag av vara kan belysas med följande exempel.

Exempel

Tillgång förvärfvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive mervärdesskatt 3 000 kr.

Mervärdesskatt 750 kr. Avdrag för ingående skatt görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Alternativ 1

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 5 000 kr, varav mervärdesskatt 1 000 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 3 000 kr. Utgående skatt redovisas med 750 kr.

Alternativ 2

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 2 000 kr, varav mervärdesskatt 400 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 1 600 kr. Utgående skatt redovisas med 400 kr.

11.4.3 Uttag av tjänster

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § första stycket, 7 kap. 3 § 2 b och 4 § samt 7 kap. 5 § ML.

Mervärdes- skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 75. Här framgår att vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar samt vid tillhandahållande av tjänster utan ersättning utgörs beskattningsunderlaget av den totala kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna.

11.4.3.1 Utfört arbete

Uttag av tjänst föreligger då skattskyldig utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten utan ersättning (2 kap. 5 § första stycket 1 ML).

Beskattningsunderlaget beräknas med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML).

Lönekostnader

I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med mervärdesskatt. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget består av fasta och rörliga kostnader som belöper på tjänsten samt inköpsvärdet på de varor som behövs för tjänstens utförande. Mervärdesskatt inräknas inte.

11.4.3.2 Användning av rörelsetillgång

Uttag av tjänst föreligger då rörelsetillgång, för vilken avdragsrätt för ingående skatt förelegat, används för annat ändamål än den egna verksamheten (2 kap. 5 § första stycket 2 ML).

Beskattningsunderlaget beräknas med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML).

EU-domstolen har uttalat sig om tolkningen av ”den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna” i artikel 75 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade att detta begrepp förekommer i en unionsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas rättsordningar för avgörande av dess betydelse och räckvidd. I allmänhet motsvarar begreppet de kostnader som belöper på tillgången. Det omfattar kostnader för tillgången i fråga som medfört avdragsrätt för ingående skatt och utan vilka användningen för privat bruk inte hade kunnat äga rum (C-72/05, Wollny, punkterna 26–27).

EU-domstolen konstaterade vidare att direktivet inte innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning (punkterna 28 och 32). Medlemsländerna har därför ett visst handlingsutrymme för skönsmässig bedömning av hur kostnaderna ska beräknas så länge syftet med avdragsrätt respektive uttagsbeskattning är att säkerställa en jämlig behandling av skattskyldig och slutkonsument.

EU-domstolen har i ett annat fall uttalat att beskattningsunderlaget enligt artikel 75 i mervärdesskattedirektivet omfattar samtliga kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för ändamål som inte har något samband med rörelsen och som har samband med själva tillgången eller som medför att den skattskyldige har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den del av dessa kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget ska vara proportionell till förhållandet mellan, å ena sidan, den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och, å andra sidan, den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen (C-230/94, Renate Enkler, punkt 38).

EU-domstolen har i ytterligare domar uttalat sig om beskattningsunderlagets bestämmande vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar bl.a. C-193/91 Mohsche punkterna 13 och 14 och C-269/00 Seeling punkt 42.

Faktisk användning

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att uttagsbeskattning enligt ML och direktivet grundas på användningen av en tillgång. Med användningen av en tillgång avses en faktisk användning. Vid beräkningen av det belopp som ska uttagsbeskattas ska hänsyn tas till den tid då tillgången inte använts. Har användningen till en del avsett rörelsefrämmande ändamål kan således beskattning ske för motsvarande del av kostnaderna för avskrivning m.m. under tid då tillgången stått oanvänd (RÅ 2008 ref. 72).

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare att den ende som normalt kan prestera en utredning om i vilken omfattning användning skett i rörelsen är den skattskyldige. Om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig bör det ankomma på den skattskyldige att förebringa den utredning

som behövs för att ställning ska kunna tas i uttagsbeskattningsfrågan (jfr RÅ 2001 ref. 22).

I det aktuella fallet hade tillgången innehafts fem månader under beskattningsåret och hade en ekonomisk livslängd om femton år. Bolaget hade enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte gjort sannolikt att mer än hälften av de angivna timmarna skulle hänföras till rörelsen.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur uttagsbeskattning ska ske vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111).

Skatteverket anser att till grund för uttagsbeskattning ska i första hand ligga den skattskyldiges eller personalens faktiska användning av tillgången för ändamål som faller utanför den ekonomiska verksamheten. Vid beräkningen av det belopp varmed uttagsbeskattning ska ske framgår det av C-230/94, Renate Enkler, punkt 38, att hänsyn ska tas till kostnaderna under den tid tillgången inte används alls. I underlaget ska således ingå kostnader som belöper på den tid under vilken tillgången faktiskt nyttjas för ändamål utanför den ekonomiska verksamheten samt motsvarande andel av kostnaderna för tillgången under den tid som den inte används alls.

I det fall den faktiska användningen av en tillgång i den ekonomiska verksamheten respektive utanför denna inte är klarlagd anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska grundas på en uppskattad privat användning av tillgången. Allt under förutsättning att avdrag skett för all ingående skatt vid anskaffningen av tillgången och att privat användning av denna visats ha varit möjlig.

Härvid beaktas dels de kostnader som avser den uppskattade privata användningen, dels motsvarande andel av de totala kostnaderna för tillgången som avser sådan tid som den inte nyttjas alls. Med användning bör i detta sammanhang inte endast förstås den tid eller den sträcka som en tillgång framförs utan också den tid som tillgången är upptagen uteslutande för verksamheten respektive för privat bruk.

I enlighet med vad Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i RÅ 2001 ref. 22 får Skatteverket anses ha bevisbördan för den grundläggande förutsättningen att en dispositionsrätt förelegat. Det är sedan den skattskyldige som ska göra sannolikt om och

i vilken utsträckning det förekommit inskränkningar i denna dispositionsrätt och att även i övrigt lämna den utredning som behövs till ledning för uppskattning av den privata användningen.

Skatteverket redovisar i den ovan nämnda skrivelsen ett antal exempel avseende uttagsbeskattning vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten.

Vilka kostnader ingår i underlaget?

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för vilka riktlinjer som ska tillämpas vid fastställandet av vilka slags kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111).

Vid privat användning av en tillgång som tillhör en verksamhet ska beskattningsunderlaget, förutom kostnaden för själva tillgången, även innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag har medgivits för ingående skatt som belöper på kostnaderna. Kostnader som uppkommer vid användningen av tillgången såsom exempelvis bränslekostnad ska, om avdrag för ingående skatt har skett, också ingå i beskattningsunderlaget.

Kostnaden som avser själva tillgången ska utgöras av det plan- enliga värdeminskningssavdrag som enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet ska beaktas i företagets redovisning. De kostnader som uppkommer under den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande ska också beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

För omsättningstillgång sker inte någon avskrivning i företagets redovisning. I de fall sådan tillgång används för privat bruk bör den värdenedgång som det privata användandet medfört ingå som kostnad i beskattningsunderlaget. Denna kostnad måste beräknas utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Vad som sägs i denna skrivelse, angående beräkning av kostnad för värdeminskning, överensstämmer enligt Skatteverket med unionsrätten (jfr C-72/05, Wollny).

11.4.3.3 Privat användning av personbil

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i det fall som anges i 2 kap. 5 § första stycket 3 ML. Beskattningsunderlaget utgörs av det värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § SBL för anställds bilförmån (7 kap. 4 § ML). Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar

mervärdesskatt. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlag.

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

Betalning

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolag skulle uttagsbeskattas när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använde bolagets bilar för privat bruk (SRN 2007-01-19). Skatteverket överklagade förhandsbeskedet för fastställelse. Sedan Skatterättsnämnden meddelat beslutet har nya regler om omvärdering av beskattningsunderlaget införts i ML. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde därför förhandsbeskedet (RÅ 2008 not. 21).

Uttagsbeskattning av anställdas privata användning av personbilar och motorcyklar ska ske när den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet eller hela den ingående skatten vid förhyrning (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). Utmärkande för bestämmelsen är att det är den privata användningen som sådan av tillgången som är grunden för uttagsbeskattningen. Uttagsbeskattning av förmånen ska ske med utgångspunkt i värdet av denna oavsett om en betalning görs till arbetsgivaren. En sådan betalning, vilken närmast framstår som en reglering av löneförmånens värde, ska dock beaktas och reducera värdet vid beräkning av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111).

Fritt drivmedel

Frågan om förmån av fritt drivmedel behandlas i avsnitt 22.4.5.2.

11.4.3.4 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning

I 2 kap. 7 och 8 §§ ML finns bestämmelser om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet. Beskattningsunderlaget för sådana uttag beräknas med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

Reglerna om uttagsbeskattning och hur beskattningsunderlaget ska beräknas i dessa fall behandlas utförligt i avsnitten 20.5 och 20.6.

11.5 Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den mervärdesskatt som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för mervärdesskatt. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar mervärdesskatt. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan mervärdesskatten beräknas.

Vissa tjänste- och varuförvärv

Vid förvärv av vissa tjänster och varor som är omsatta inom landet av utländsk företagare och för vilka förvärvaren ska betala skatten utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (1 kap. 2 § första stycket 2, 3 och 4 c ML samt 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML).

Unionsinternt förvärv

När det gäller unionsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 3 ML). Detsamma gäller den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför lydelsen i 7 kap. 2 § första stycket ML att även punktskatt som påförs köparen i Sverige ska ingå i beskattningsunderlaget.

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EU-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett unionsinternt förvärv här. Det innebär att beskattningsunderlaget vid unionsinternt förvärv även ska inkludera eventuell utländsk mervärdesskatt som säljaren har debiterat köparen. Rättelse av denna skatt får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se avsnitt 9.4.1 angående artikel 21 i rådets förordning (EU) 1777/2005. Från och med den 1 juli 2011 gäller i stället artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk mervärdesskatt för förvärvet. Beskattningsunderlaget ska beräknas på hela fakturabeloppet inklusive den tyska mervärdesskatten. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående skatten (8 kap. 15 § ML).

Kammarrätten har uttalat att den av säljaren debiterade utländska mervärdesskatten ska exkluderas från beskattningsunderlaget (KRNJ 2007-10-15, mål nr 50-07). Skatteverket överklagade domen. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd. Domen ändrar inte Skatteverkets uppfattning att hela ersättningen, inklusive belopp som rubricerats som utländsk mervärdesskatt, ska ingå i beskattningsunderlaget.

Varuöverföring

I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 ML från ett annat EU-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna (7 kap. 3 § 4 ML).

Import

Vid import, dvs. varuleveranser från ett tredjeland, tas mervärdesskatt ut av Tullverket. Beskattningsunderlaget utgörs av varans värde för tulländamål med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt. Sådant tillägg ska inte göras om tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde (7 kap. 8 § första stycket ML).

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 EU-land, ska även bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget (7 kap. 8 § tredje stycket ML). Tullverket har i sina allmänna råd lämnat information om vad som ska ingå i beskattningsunderlaget.

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige (13 b § MF). Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt vid

tidpunkten för skattskyldighetens inträde om en sådan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen.

I den internationella frakthandlingen ska det vid import till Sverige finnas angivet en svensk ort. Den svenska ort som finns angiven och dit varan först ska anlända är den första bestämmelseorten. Skatteverket anser att om det finns ytterligare svenska orter angivna i den internationella frakthandlingen ska den ort dit varan slutligen anländer anses utgöra annan känd ort enligt 13 b § MF. Detsamma gäller om en annan efterföljande ort i ett annat medlemsland anges i frakthandlingen. Motsvarande tillämpning ska ske när varorna importerats till ett annat EU-land än Sverige. Alla bikostnader där tjänsten avser den importerade varan och utförs innan och fram till att varan anländer till den sista ort som framgår av en internationell frakthandling ska ingå. Utförs tjänsten först när varan kommit fram och finns på den sista bestämmelseort ska kostnaden inte ingå (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768607-10/111).

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster.

**Återimport
efter bearbetning**

Vid återimport av unionsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredjeland kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredjeland endast beskattas för förädlingsvärdet (7 kap. 9 § ML).

Med unionsvaror förstås enligt tullkodexen varor som har sitt ursprung i EU eller varor som har förtullats i EU och därmed övergått till fri omsättning (1 kap. 2 § tredje stycket och 7 kap. 9 § tredje stycket ML).

**Återimport
efter reparation**

När unionsvaror återimporteras efter reparation utanför EU utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av importen (7 kap. 11 § ML). Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.

11.6 Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner

Beskattningsunderlaget ska vid vissa transaktioner mellan närstående parter, under särskilda omständigheter, beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för ersättningen som säljaren har erhållit eller ska erhålla. Reglerna har införts i preventivt syfte för att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. Reglerna omfattar tre olika fall. Bestämmelserna finns i 7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§ ML och infördes med stöd av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

11.6.1 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1

För att motverka att den utgående skatten minskar på grund av underpristransaktioner ska beskattningsunderlaget omvärderas vid omsättning och unionsinternt förvärv om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 a § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner där köparen inte har full avdragsrätt, transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare samt transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstagare.

11.6.2 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till underpris ska omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap.

2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §,

2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 b § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner när säljaren har underprissatt skattefria omsättningar för att minska värdet av sin skattefria årsomsättning i relation till den skattepliktiga och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.3 Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till överpris ska omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 b § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner när säljaren har överprissatt skattepliktiga omsättningar för att öka värdet av sin skattepliktiga års-

omsättning i relation till den skattefria och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.4 Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.

Säljare och köpare ska anses vara förbundna med varandra om det föreligger

- familjeband eller andra nära personliga band,
- organisatoriska band,
- äganderättsliga band,
- finansiella band,
- band på grund av medlemskap,
- band på grund av anställning eller andra juridiska band (7 kap. 3 d § ML).

Ersättning	Vad som förstås med ersättning framgår av 7 kap. 3 c § ML. Se avsnitt 11.3.
Marknadsvärde	Begreppet marknadsvärde definieras som det belopp som köparen skulle få betala till en oberoende säljare inom landet vid en jämförbar omsättning. Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster finns utgörs marknadsvärdet av kostnaderna. Definitionen finns i 1 kap. 9 § ML. Se avsnitt 1.
Marknadsmässigt betingad	Omvärdering av beskattningsunderlaget bör inte ske vid underpristransaktioner om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Vid bedömning härav kan förhållandena i varje enskilt fall beaktas. I princip är en ersättning marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. I det fall en arbetsgivare lämnar sedvanliga rabatter till sina anställda får det anses vara fråga om ersättning som är marknadsmässigt betingad. I de fall arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad (prop. 2007/08:25 s. 136 och 254).
Personalmåltider	Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att beskattningsunderlaget vid tillhandhållande av personalmåltider i det aktuella fallet var den ersättning som erhöles från de anställda. I ärendet var förhållandena sådana att restaurangföretaget tog ett pris på 34 kr för måltiderna till personalen som bl.a. plockade ihop sin mat själva. Detta pris motsvarade eller över-

steg företagets kostnad för att tillhandahålla måltiden. Vid försäljning av motsvarande måltid till företagets kunder var priset 55 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det kunde ifrågasättas om full jämförbarhet fanns mellan den serverings-tjänst som de anställda erhöll och de tjänster som tillhandahölls kunderna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att oavsett om det var fråga om full jämförbarhet eller inte skulle omvärdering inte ske om det gjorts sannolikt att prissättningen av personalmåltider var marknadsmässigt betingad. I detta fall hade det inte framkommit skäl för att betrakta prissättningen för personalmåltider som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. Prissättningen kunde inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från företagets sida. Den ersättning som de anställda betalade för måltiderna ansågs därmed vara marknadsmässigt betingad i den mening som bestämmelserna ska förstås mot bakgrund av bl.a. hur mervärdesskattedirektivet är utformat. Någon omvärdering av beskattningsunderlaget för personalmåltiderna skulle därför inte ske (RÅ 2010 ref. 76).

Inom restaurangbranschen är det vanligt att anställda får köpa måltider till förmånliga priser enligt gällande kollektivavtal. Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av omvärdering av beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av måltider till restauranganställda. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2010-12-13, dnr 131 812006-10/111).

Skatteverket anser att beskattningsunderlaget vid ett restaurangföretags tillhandahållande av personalmåltider ska beräknas med utgångspunkt i den faktiska ersättningen om ersättningen motsvarar eller överstiger företagets kostnader för att tillhandahålla måltiden.

Om ersättningen däremot understiger restaurangföretagets kostnader för tillhandahållandet av personalmåltiden bör ersättningen inte anses som marknadsmässigt betingad. Skatteverket anser att marknadsvärdet för personalmåltiden i sådana fall får fastställas till restaurangföretagets kostnader för att tillhandahålla måltiden. Omvärdering ska därför ske vid sådana tillhandahållanden av måltider till personalen. Vid omvärdering kan beskattningsunderlaget för personalmåltiderna beräknas utifrån ett belopp som motsvarar företagets fasta och rörliga kostnader för tillhandahållandet av personalmåltiderna.

11.7 Uppdelning av beskattningsunderlaget

En transaktion kan innefatta flera prestationer i form av varor och/eller tjänster. För att kunna fastställa ett beskattningsunderlag ska en bedömning göras om transaktionen innefattar klart åtskilda prestationer eller en enda huvudsaklig tjänst eller vara.

EU-domstolen har uttalat sig om hur en transaktion som består av flera prestationer ska behandlas i mervärdesskatt-hänseende. Frågan i det aktuella fallet var om transaktionen skulle anses som en enda tjänst eller som två eller flera fristående tjänster som ska bedömas var för sig (C-349/96, Card Protection Plan, punkterna 27–32).

För det fall transaktionen utgörs av ett knippe delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga. EU-domstolen konstaterade att varje tillhandahållande av tjänst ska i regel anses som fristående och självständig men att en prestation inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämrats. Det är därför av vikt att söka efter de delar som är kännetecknade för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst.

En tjänst ska enligt EU-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.

Anpassning av standard- programvara

EU-domstolen har vidare uttalat att en skattskyldigs tillhandahållande till konsument av två eller flera delar eller handlingar med ett så nära samband att de, objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enda enhet, som det vore konstlat att skilja åt, utgör tillsammans en enda prestation (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 30).

Så var fallet enligt EU-domstolen när en skattskyldig tillhandahöll en konsument en standardprogramvara som den skattskyldige utvecklade och marknadsfört och som fanns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov även om det avtalats om separata ersättningar för de två leden. Prestationen ansågs utgöra ett tillhandahållande.

Leverans och installation av sjökabel

hållande av tjänster när den berörda anpassningen varken var bagatellartad eller underordnad utan snarare var av stor vikt.

En transaktion som avser leverans och installation av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför unionens territorium skulle, enligt EU-domstolen anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Kabeln skulle, efter genomförda drifttester, överlätas på beställaren som skulle förfoga över denna som ägare. Kostnaden för själva kabeln utgjorde den klart övervägande delen av totalkostnaden och de tjänster som leverantören skulle tillhandahålla var begränsade till installation av kabeln, utan att denna skulle ändras eller anpassas till beställarens specifika behov (C-111/05, AB NN).

Frågan till EU-domstolen var föranledd av Högsta förvaltningsdomstolens begäran om förhandsavgörande med anledning av ett förhandsbesked. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en leverans och installation av en sjökabel, vilken skulle placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför unionens territorium, skulle anses utgöra leverans av vara (RÅ 2007 not. 164).

Kopieringsverksamhet

EU-domstolen har uttalat att kopieringsverksamhet som bestod i att framställa kopior av originaldokument, valet och programmering av kopieringsmaskin, sammanställning, hophäftning och sortering av kopiorna utgjorde ett enda odelbart ekonomisk tillhandahållande vilket vore konstlat att dela upp. Att sammanställa och sortera kopiorna innan de överlämnades till kunden var endast ett medel för kopieringsbyrå att låta kunderna åtnjuta den vara som omsattes på bästa sätt (C-88/09, *Graphic Procédé*).

Delningsprincipen

En transaktion för vilken gemensam ersättning tas ut kan innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer. Är omsättning av någon eller några av dessa skattepliktig, medan omsättning av andra är skattefri, ska beskattningsunderlaget för den del av omsättningen som medför skattskyldighet fastställas. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML). Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för de avskiljbara prestationerna.

EU-domstolen har uttalat att enklast möjliga beräknings- eller bedömningsmetod ska användas i det fall beskattningsunderlaget ska bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (C-349/96, *Card Protection Plan*, punkt 31).

En uppdelning av beskattningsunderlaget skulle enligt EU-domstolen göras enligt marknadsvärdeметoden under förutsättning att resebyrån i det aktuella fallet inte kunde visa att en metod baserad på faktiska kostnader gav en riktig bild (C-291/03, MyTravel, punkt 41).

Huvudsaklighetsbedömning

För det fall det kan konstateras att en tjänst eller vara ska anses underordnad en huvudsaklig tjänst eller vara får en huvudsaklighetsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt, skattesats och omsättningsland för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande.

11.7.1 Exempel på delningsprincipen

Hotell

Om hotellrumspriset (skattesats 12 %) inkluderar förtäring, t.ex. frukost (skattesats 25 %), ska en uppdelning göras av ersättningen. Se avsnitt 30.3.

Uthyrning m.m.

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventariethyrning eller annan skattepliktig tjänst. För bedömning om det är fråga en enda tjänst eller flera tjänster. Se avsnitt 19.3.

Franchising och rörelsearrende

Uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. rörelsearrende och franchising där i arrendet/avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se avsnitt 19.3.3.

Finansiella tjänster

I bank-, finansierings- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepapperstjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer. Se avsnitten 33.2.2.1–33.2.2.2.

Begravnings-tjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravingar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar (RÅ 2003 ref. 90).

Skatteverket anser att 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

	<p>gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus m.m. (Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152). Utlägg i ML:s mening behandlas utförligt i avsnitt 12.</p>
Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer	<p>Bikostnad ska, som framgår i avsnitt 11.2, ingå i beskattningsunderlaget. I det 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 (RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120).</p>
Tidskrift med medföljande vara	<p>Gemensam ersättning kan ibland tas ut när tidningar (6 %) säljs tillsammans med varor som omfattas av normal-skattesatsen 25 %. Se avsnitt 13.4.1.2.</p>
Fisketurer	<p>Skatteverket anser att beskattningsunderlaget ska delas upp då ett enhetspris tas ut för t.ex. båttur, hyra av fiskeutrustning och serveringstjänst för vilka olika skattesatser gäller (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111). Se avsnitt 13.</p>
Entréavgift till parkanläggning	<p>Kammarrätten har uttalat att en uppdelning av beskattningsunderlaget avseende entréavgift till en park skulle ske. Parken var uppbyggd av olika miljöer tagna ur Astrid Lindgrens berättelser. Kammarrätten ansåg att besökarna inte enbart efterfrågade teaterverksamhet (6 %) utan även de övriga attraktionerna (25 %) parken erbjöd. I det aktuella fallet ansågs 50 % av ersättningen för entréavgift vara hänförlig till teaterverksamheten. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd (KRNJ 2009-01-21, mål nr 1919–1922-08).</p> <p>Kammarrätten har i ett annat fall konstaterat att uppdelning skulle ske av beskattningsunderlaget. Kammarrätten ansåg att teaterverksamheten utgjorde en klart avskiljbar prestation i förhållande till de övriga tjänster som bolaget tillhandahöll besökarna (KRNS 2009-09-17, mål nr 8564-08).</p>
Paketsförsäljningar	<p>Skatteverket anser att av förenklings skull bör vid s.k. paketsförsäljningar 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</p>

överstiger 500 kr inklusive mervärdesskatt (RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120).

11.7.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning

- Optiker** Anpassning och justering av glasögon som utförs av optiker i samband med att kunden hämtar beställda glasögon är inte en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 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 (RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100).
- Handel med elcertifikat behandlas även i Skatteverkets skrivelse 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111. Denna skrivelse förändrar inte Skatteverkets uppfattning beträffande kvotplikten och beskattningsunderlaget.
- Fakturaservice** Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags distribution av fakturor, hantering av betalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för den som fakturaservice benämnda verksamheten ska behandlas som en enda tjänst. Av motiveringen framgår följande. De olika delmomenten syftar sammantaget till att tillse att kundföretaget får betalning av sina kunder för tillhandahållna varor och tjänster. Distributionen av fakturor, hantering av inbetalningar m.m. kan således inte anses vara tillhandahållanden som efterfrågas i sig (RÅ 2006 not. 60).
- Sammansatt transaktion** Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett tillhandahållande som bestod av olika tjänster och som innebar att kunden fick en upplevelse samt en möjlighet att köpa en vara i form av en text i olika format skulle anses som en enda sammansatt transaktion. De delar som ingick i transaktionen ansågs dels nödvändiga för transaktionens fullgörande, dels ha ett nära inbördes samband. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att eftersom tillhandahållandena av tjänsterna utgjorde en större del av transaktionen än leveransen av varan och att produktionskostnaden för varan endast utgjorde en mindre andel av priset för transaktionen skulle denna klassificeras som ett tillhandahållande av tjänster (RÅ 2010 not. 87).

11.8 Rabatter m.m.

Betalning före förfallodagen

Rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter, ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § första stycket 1 ML).

Mervärdesskattedirektivet föreskriver i fråga om sådana villkorliga rabatter att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar som är beroende av betalning inom viss tid (artiklarna 79 första stycket a och 87 a).

Nedsättning vid eller efter tillhandahållandet

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som ges vid tillhandahållandet eller som lämnas i efterhand ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § första stycket 2–3 ML).

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i det fall prisnedsättning sker efter tillhandahållandet, om den skattskyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § andra stycket ML).

Kreditnota

Lämnas prisnedsättning vid betalning före förfallodagen eller efter tillhandahållandet ska kreditnota utfärdas (11 kap. 10 § ML). Detta gäller även för prisnedsättningar och rabatter som ges vid tidpunkten för tillhandahållandet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. Kreditnota beträffande mervärdesskatten ska dock inte utfärdas vid prisnedsättningar som ges i efterhand om den skattskyldige och hans kund avtalat om att mervärdesskattebeloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget, dvs. de har avtalat om att mervärdesskatten inte ska justeras. Se vidare avsnitt 17.5.

11.8.1 Exempel på rabatt som lämnas vid betalning före förfallodagen

Kreditränta

Kreditränta har i ett fall hänförts till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § fjärde stycket GML. Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som bl.a. innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen. Räntekrediteringen skedde vid nästkommande faktureringsstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen. Beträffande rabatten skulle bolaget enligt bestämmelserna i GML utfärda kreditnota eller motsvarande handling (RSV/FB Im 1977:3).

11.8.2 Exempel på rabatter som lämnas vid tillhandahållandet

Rabattkuponger – tillverkare

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har behandlats av EU-domstolen. 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 (C-317/94, Elida Gibbs).

Frågan om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig tillverkare som lämnat återbetalning till detaljhandlare av ett belopp som motsvarar rabattkupongers värde har även prövats av EU-domstolen i ett annat ärende (C-427/98, kommissionen mot Tyskland).

Rabattkuponger – detaljist

Värdet på rabattkupong som tas emot av detaljhandlare vid försäljning av en vara ska, då detaljhandlaren accepterar att betalning sker med både kontanter och rabattkupong och då den som ställt ut kupongen ersätter detaljhandlaren med kupongens värde, ingå i beskattningsunderlaget för den sålda varan (C-398/99, Yorkshire).

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget.

11.8.3 Exempel på rabatt m.m. som lämnas efter tillhandahållandet

Marknadsföringsaktiviteter

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur ersättning som erhålls i samband med marknadsföringsaktiviteter ska behandlas mervärdeskattemässigt. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111).

Skatteverket anser att ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter normalt är av två slag.

Antingen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller så utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av

t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. Se vidare avsnitt 6.4.

Om det inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare t.ex. en leverans av varor. Reduceringen kan ske i form av rabatt, bonus eller annan prisreduktion som ofta baseras på uppnådda kvantiteter men också kan utgå om andra mål uppnås. Vid en nedsättning av priset i efterhand ska leverantörens beskattningsunderlag minskas med den ersättning som utgår till återförsäljaren om parterna inte har avtalat om annat.

Bonus

Skatterättsnämnden har ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt stod kostnaden för bonusen. Inom en kedja av butiker, som sålde sportartiklar, fanns ett bonus-system som kund fick bli medlem i mot en viss avgift. Medlemskapet innebar i princip att kund som under en viss tid gjorde inköp för visst belopp erhöll en bonus. Denna bonus kunde nyttjas i alla butiker som ingick i kedjan. Genom att ett särskilt utarbetat datorsystem hade utformats kunde kostnaden för bonusen belasta resultatet i den butik där det bonusgrundande inköpet hade gjorts (SRN 2001-04-27).

Bonusförskott

Förskott på bonus som en leverantör lämnar för framtida leveranser till en kund ska, i takt med att kunden intjänar bonusen, reducera beskattningsunderlaget för leverantören (Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111). Se avsnitt 6.4.

Prisjustering eller skadestånd

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur skadestånd och liknande ersättningar ska hanteras vid bestämmandet av beskattningsunderlag. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111).

Skatteverket anser att i det fall en leverans eller ett tillhandahållande har skett och köparen inte är nöjd med säljarens prestation kan parterna avtala om att ersättningen ska sättas ned i förhållande till vad som ursprungligen avtalats. En sådan överenskommelse utgör enligt Skatteverkets uppfattning en ändring av villkoren i det ingångna avtalet, dvs. en justering i priset som ska minska beskattningsunderlaget såvida inte

parterna har avtalat om annat. Utmärkande för en sådan prisjustering är att ersättningen vanligen inte utgår från köparens faktiska merkostnader.

Exempel

AB har beställt ett bord i ekfaner för 100 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Efter leveransen visar det sig att faneret har spruckit. Säljaren beräknar kostnaden för att reparation till 3 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Säljaren föreslår att han ersätter köparen med den beräknade kostnaden mot att köparen själv ser till att bordet blir reparerat. Köparen accepterar säljarens förslag.

Överenskommelsen utgör en ändring av villkoren i det ingångna avtalet. AB kan efter prissänkningen inte åberopa att det är fel i leveransen med anledning av sprickorna i faneret. Justeringen av priset ska minska beskattningsunderlaget för bordet eftersom parterna inte avtalat om annat.

Beträffande prisjustering och ersättning av skadeståndslignade karaktär i samband med byggtreprenader, se avsnitt 20.3.2.2.

I det fall en mottagare av en ersättning erhåller ersättningen utan att det är förenat med villkor om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst föreligger det inte någon omsättning. Se avsnitt 6.

**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 var om oljebolaget hade rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande mervärdesskatten mot den utgående skatten, dvs. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning. I det fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning. I det fall slutkunden gör inköpen vid bensinstation som drivs av oljebolagets återförsäljare och betalar med kontokort övertar oljebolaget kundfordringarna från återförsäljaren. Oljebolaget kompenserar återförsäljaren och får i sin tur betalt från slutkunden. Även i dessa fall har oljebolagen rätt att reducera den utgående skatten som belöper på lämnad bonus/rabatt (KRNS 2005-12-22, mål nr 4072-03, 4074-03).

- Beroende på rabattsystemets utformning kan C-317/94, Elida Gibbs, bli tillämplig, se avsnitt 11.8.2.
- Avbrotts-
ersättning till
elanvändare**
- Den som har koncession för elnät (nätföretaget) är enligt reglering i lag skyldig att utge avbrottsersättning till elanvändare som är direkt ansluten till nätföretaget, om överföring av el avbryts. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att betalning av en avbrottsersättning till en elanvändare enligt reglerna om ersättning i ellagen (1997:857) inte medförde att beskattningsunderlaget ska minska med motsvarande belopp (RÅ 2007 ref. 24).
- Fri bensin
till bilkund**
- Det förekommer att bilhandlare erbjuder sina kunder fri bensin i samband med försäljning av bil. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt, t.ex. att kunden erhåller ett presentkort att köpa bensin för eller en kreditcheck. Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Bilhandlaren tillhandahållande av fri bensin utgör ingen rabatt till kunden. Kostnaden för bensinen får i stället ses som en försäljningskostnad för bilhandlaren.
- Tidpunkt för
nedsättning**
- Kammarrätten har ansett att bonuskuponger som beräknades på en kunds tidigare inköp och som gav kunden rätt till rabatt på framtida inköp får minska beskattningsunderlaget i den redovisningsperiod under vilken bonuskupongerna faktiskt nyttjas. Det var först i den redovisningsperioden som den faktiska kostnaden uppstod för bolaget (KRNJ 2009-09-11, mål nr 495-497-09).
- Fråga om tidpunkten för nedsättning av beskattningsunderlaget vid utgivande av rabatt som krediterats en kunds konto har behandlats av EU-domstolen. Vid försäljning på postorder lämnade säljaren en rabatt till kunder som hade köpt varor för eget bruk. Rabatten erhöles då kunden lämnade månatliga avbetalningar för varan. Rabatten tillgodofördes kunden genom att kundens konto hos leverantören krediterades. Beskattningsunderlaget utgjordes av katalogpriset minus rabatten när denna togs ut från kontot eller på annat sätt användes av kunden (C-86/99, Freemans).

11.9 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Det belopp som den utgående skatten ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan.

	<p>Reduktionen görs i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats (7 kap. 6 § fjärde stycket ML och 13 kap. 24 och 25 §§ ML).</p>
Mervärdes- skattedirektivet	<p>Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet handlar bl.a. om nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.</p>
Osäkra fordringar	<p>Skatteverket anser att det inte finns något utrymme i ML eller mervärdesskattedirektivet att minska beskattningsunderlaget endast på grund av att det finns en osäkerhet om betalning kommer att ske för en fordran avseende en vara eller en tjänst. Beskattningsunderlaget ska påverkas först när förlusten har uppkommit, dvs. det ska vara en konstaterad förlust.</p>
När föreligger kundförlust?	<p>Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas. En kundförlust är konstaterad när kunden saknar ekonomiska möjligheter att betala, t.ex. vid konkurs, ackord eller resultatöst utmätningsförsök. Med en konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Det föreligger inte en kundförlust endast av den anledningen att säljaren och köparen är oense om betalningens storlek, s.k. tvistig fordran.</p>
Kollektiv nedskrivning	<p>Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående skatt på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående skatt på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Det krävs alltså att alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen har vidtagits. Enligt Skatteverket måste det föreligga en förlust på en fordran avseende en specifik transaktion för att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska kunna minskas. Beskattningsunderlaget får därför inte minskas vid kollektiv nedskrivning av kundfordringar (Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111).</p>
Kreditnota	<p>Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigerande kundförlust ska grundas på kreditnota.</p>
Betalning exklusive mervärdesskatt	<p>Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva mervärdesskattebeloppet i en faktura. Hela utgående skatten kan i sådana fall inte reduceras, eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera mervärdesskatt. Nedsättning av tidigare redovisad utgående skatt får därför endast ske med ett</p>

	<p>belopp som motsvarar beräknad mervärdesskatt på den konstaterade kundförlusten.</p>
Betalning erhålls efter korrigerings	<p>Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden (13 kap. 24 § första stycket ML).</p>
Konkurs	<p>I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet, dvs. konkursboet har en motfordran. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli aktuellt att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. Se Handledning för borgenärsarbetet 2010 (SKV 237), avsnitten 15.2.7 och 21.</p>
Överlåtelse av fordringar	<p>Kammarrätten har ansett att ett bolag som avyttrat fordringar för en krona inte vidtagit tillräckliga indrivningsåtgärder för att konstaterade förluster skulle anses föreligga. Kammarrätten 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 (KRNG 1999-06-23, mål nr 8162-1998).</p> <p>Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedärende prövat en fråga om kundförlust. Ett bolag överlät sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den mervärdesskatt som belöpte på de aktuella kundförlusterna. Det förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts utgjorde inte hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § tredje stycket ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga. Bestämmelsen i 7 kap. 6 § tredje stycket ML finns numera i 7 kap. 6 § fjärde stycket ML (RÅ 2000 ref. 63).</p> <p>Kammarrätten har konstaterat att den i målet aktuella fordran sedan den överlåtits utan avtal om återförvärv efter återförvärvet inte längre har ett tillräckligt samband med den mervärdesskattepliktiga omsättningen hos den som ursprungligen innehade fordringen. Den kunde därför inte betraktas som en avdragsgill kundförlust utan som en finansiell förlust utan mervärdesskattepliktiga konsekvenser (KRNS 2008-12-01, mål nr 3561-07).</p>

**Överlåtelse
av nedskrivna
kundfordran**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedärende prövat en fråga om kundförlust. Ett bolag överlät kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och mervärdesskatt till följd härav justerats – till bolag inom och utanför koncernen. Priset för en sådan fordran låg långt under det nominella värdet med hänsyn till den risk som förvärvaren tar. Ersättningen var definitiv. Någon ytterligare ersättning beroende på om köparen lyckas driva in fordringen helt eller delvis skulle inte erhållas. Fråga var om överlåtelsen av fordringen mot ersättning medförde att förlusten endast skulle anses konstaterad till den del ersättning inte erhöles vid överlåtelsen av fordringen och att bolaget därmed i mervärdesskatt hänseende på nytt måste ta upp ersättningen enligt bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolaget inte behövde ta upp ersättningen till beskattning (RÅ 2002 ref. 41).

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående skatten på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditnota, dvs. justering av gäldenärens ingående skatt, eller annan utredning krävs.

Vid underhandsackord krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga för att borgenären ska få reducera den utgående skatten utan att utfärda kreditnota. Ackordet får inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan om justering ska kunna ske av borgenärens utgående skatt för kundförlust.

Se vidare om ackord i avsnitt 40.4.

Auktionsföretag

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angivits i auktionsprotokoll eller liknande. Betalar sedan köparen inte full likvid uppkommer en förlust för auktionsföretaget. I detta fall har auktionsföretaget inte rätt att korrigera den utgående skatten för kundförlusten, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet.

Försäkring

Det förekommer att företag försäkras sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning på grund av kundförlust, påverkar dock inte företaget rätt att korrigera den utgående skatten som tidigare redovisats. Se även avsnitt 6.1.

I det fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående skatt. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

Byggbranschen

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 40.2.4.5.

11.10 Varuretur och byte

11.10.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten motsvarande mervärdesskatten på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML för ingående skatt för den inköpta varan (7 kap. 6 § tredje stycket ML). 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).

Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

Avräkning

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exklusive mervärdesskatt när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt värderas den återtagna varan inklusive mervärdesskatt.

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 11.9 om när en förlust anses konstaterad.

Köparen har avdragsrätt

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående skatt. Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exklusive mervärdesskatt). Säljaren har då rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet (konstaterad kundförlust). Mervärdesskatten beräknas till 30 000 kr = 20 % x 150 000 kr. Jämför avsnitt 32.4.

Köparen saknar avdragsrätt

Exempel

Ett dataföretag säljer en avancerad datautrustning till en tandläkarpraktik på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen. Köparen saknar dock avdragsrätt för den ingående skatten. Efter ett antal år går tandläkarpraktiken i konkurs. Restskulden till dataföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Dataföretaget återtar datautrustningen och värderar den till 62 500 kr (inklusive mervärdesskatt). Dataföretaget har rätt att reducera den utgående skatten med 12 500 kr (20 % x 62 500) med stöd av 7 kap. 6 § tredje stycket ML samt 27 500 kr som belöper på det förlorade beloppet (20 % x 137 500 kr). Sammanlagt får den utgående skatten reduceras med 40 000 kr.

Försäljning

Det förekommer, främst inom åkeribranschen, att ett åkeriföretag, som har köpt en lastbil på avbetalning med förbehåll om återtaganderätt säljer lastbilen innan skulden är slutbetald. I avtalet mellan åkeriföretaget och köparen brukar överlåtelseobjektet benämnas "rättigheter och skyldigheter enligt avbetalningskontrakt". Överlåtelsen måste godkännas av den ursprunglige säljaren eller annan, t.ex. ett finansieringsföretag, som har trätt i säljarens ställe.

För åkeriföretaget får överlåtelsen anses innebära försäljning av lastbilen med betalning helt eller delvis genom att köparen tar över betalningsansvaret för skulder enligt det ursprungliga avbetalningskontraktet. Åkeriföretaget ska redovisa utgående skatt

på lastbilens hela värde enligt avtalet utan avdrag för restskuld och efter den skattesats som gäller vid den nya överlåtelsen.

För den ursprunglige säljaren innebär uppgörelsen normalt inte någon ny omsättning och hans redovisning av mervärdesskatt påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överläts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed mervärdesskattefri. Se avsnitt 36.

11.10.2 Varuretur

Öppet köp

I det fall en vara återlämnas inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen, dvs. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen.

Varuretur efter överlåtelse av kundfordran

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag, inom samma koncern som säljarbolaget, förvärvade, förvaltade och uppbar betalning för kundfordringar. Det säljande bolaget åtog sig att återköpa kundfordringar som visade sig vara osäkra och det köprättsliga ansvaret gentemot kunden låg kvar hos det säljande bolaget. Skatterättsnämnden ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget (SRN 2001-06-18).

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt Skatteverket behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returburkar, se avsnitt 13.3.3.

11.10.3 Byte

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid bytestransaktioner mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska mervärdesskattekonsekvenserna bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt för

omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Vid en bytestransaktion där en vara byts mot en tjänst utgör tjänsten ersättning för varan vid bedömning av överlåtelsen av varan medan varan utgör ersättning för tjänsten vid bedömning av överlåtelsen av tjänsten. För det fall det föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst ska ett beskattningsunderlag fastställas.

Subjektivt värde

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur beskattningsunderlaget ska fastställas vid bytestransaktioner. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111).

Beskattningsunderlaget är ett subjektivt värde som ska baseras på den verkliga ersättning som erhållits och inte på ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier. När ersättningen utgörs av en vara eller tjänst måste det verkliga värdet på ersättningen fastställas i pengar för att få fram ett beskattningsunderlag. En ersättning kan fastställas i pengar när den utgår i form av en vara eller tjänst. Av unionsrättslig praxis framgår att det finns två olika sätt att komma fram till det verkliga värdet på motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som också normalt säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de intäkter som tillhandahållaren avstår ifrån för att erhålla motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som normalt inte säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de utgifter som tillhandahållaren har för att förvärva de varor och tjänster som utges för att erhålla motprestationen.

Homeparty

En detaljist fick köpa en produkt av sin grossist till ett lägre pris än normalt under förutsättning att detaljisten ordnade någon som var villig att arrangera en sammankomst, s.k. homeparty. Produkten skulle ges som gåva till den värdinna som arrangerade den privata sammankomsten. EU-domstolen ansåg att detaljisten tillhandahöll grossisten en tjänst mot vederlag under förutsättning att det lägre priset endast erhöles för produkter som gavs bort till värdinnan. Ersättningen kunde uttryckas i pengar eftersom det var den skillnad i pris som avtalats. Om det lägre priset endast erhöles när detaljisten ordnade en värdinna ansåg domstolen att det fanns ett

Värkning av nya kunder

omedelbart samband mellan den tillhandahållna tjänsten och ersättningen (230/87, Naturally Yours Cosmetics).

I ett annat fall var det fråga om ett postorderföretags kampanjer för att skaffa nya kunder. Den som introducerade sig själv eller någon annan som en potentiell ny kund hos företaget erhöll varor utan kostnad. Värkaren kunde bl.a. välja varor från en speciell lista med varor som normalt inte såldes av företaget. EU-domstolen ansåg att företaget gav ut gratisvarorna som en motprestation för en introduktion av en ny potentiell kund och inte för att denne potentielle kund köpte varor. Det fanns därmed ett direkt samband mellan tjänsten och ersättningen, eftersom företaget inte var skyldigt att ge ut några varor om inte en ny kund introducerades.

EU-domstolen uttalade följande vad gäller fastställandet av beskattningsunderlaget. Om värdet inte är en summa pengar så måste värdet för att vara subjektivt utgöras av det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha och det ska motsvara den summa han är villig att betala för den. Beskattningsunderlaget utgjordes därmed av varans inköpspris, eftersom det är detta pris mottagaren av tjänsten var villig att betala (C-33/93, Empire Stores).

EU-domstolen har i ett liknande fall behandlat frågan om befintliga kunders förmedling av nya kunder mot ersättning i form av olika produkter. Frågan gällde om kostnaden för utskicket, förutom inköpspriset för varan, skulle ingå i beskattningsunderlaget. EU-domstolen ansåg att den som förmedlat nya kunder hade rätt till såväl premien som utskicket av den och att premien och utskicket ersattes genom den tjänst som förmedlingen av nya kunder innebar. I beskattningsunderlaget skulle ingå alla utgifter som mottagaren hade för att få tjänsten i fråga, inklusive kostnader för underordnade tjänster som hade samband med leveransen av varor. Det innebar att även försändelsekostnaderna för leveransen av varorna skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-380/99, Bertelsmann).

Kammarrätten har ansett att det inte föreligger ett byte av transaktioner i ett fall där en näringsidkare hade ingått en uppgörelse med Vägverket om en förändrad sträckning av vägen över sin näringsfastighet. Näringsidkaren hade bekostat den nya vägsträckningen och upplåtit den för allmän trafik samtidigt som han hade blivit av med den belastande nyttjanderätten till den gamla vägen samt att Vägverket stod för underhåll av den nya vägen. Frågan var om det förelåg ett

direkt samband mellan prestationerna. Kammarrätten konstaterade att det inte gick att fastställa något värde på den motprestation som näringsidkaren erhållit av Vägverket genom att han fick tillbaka nyttjanderätten till den gamla vägen. Det kunde också ifrågasättas om det fanns någon direkt koppling mellan det som näringsidkaren tillhandahållit Vägverket och det möjliga motvärde han kunde ha fått (KRNG 2010-06-22, mål nr 4902-09).

Öppet köp

I det fall en vara byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen, dvs. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid mervärdesskatt ska debiteras enligt gällande skattesats.

Julklappsbyten, garantibyten

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlagga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

Byte efter sex månader av ett piano, värt 7 000 kr, mot en orgel, värd 9 500 kr, har ansetts som en ny omsättning (RSV/FB Im 1977:2).

Kedjeköp av diamantringar

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli tillämpliga, se avsnitt 32.

Byte av guld

Hur byte av guld ska hanteras i mervärdesskattehänseende framgår av avsnitt 34.4.

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 bli tillämpliga. Se avsnitt 32.2.

12 Utlägg och vidarefakturering

12.1 Inledning

Med utlägg i ML:s mening torde i allmänhet avses sådana utgifter som en säljare bestrider för köparens räkning i dennes namn och som ligger utanför säljarens egna kostnadselement för tillhandahållandet i fråga. Ofta är dock förhållandena sådana att affärshändelsen i stället utgör inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt ska tas ut i varje led. Detta brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning. På vilket sätt det hela bokförs är i sig inte direkt avgörande för bedömningen av frågan.

12.2 Utlägg

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten. För att avgöra om ett förvärv föreligger kan de civilrättsliga reglerna vara vägledande, dvs. vem som slutligen bör ses som betalningsskyldig gentemot tredje man för utgiften i fråga.

Om kunden är betalningsskyldig gentemot tredje man vid kreditaffärer torde det vara fråga om ett utlägg. I motsatt fall, dvs. om säljaren är betalningsskyldig gentemot tredje man, torde det kunna hävdas att fråga är om en kostnad för säljaren.

När det slutliga betalningsansvaret framgår av lag kan en utläggssituation föreligga trots att det inte framgår av fakturan eller avtal att det slutliga betalningsansvaret åligger annan än mottagaren av fakturan (Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111).

En förutsättning för att en debitering som säljaren gör ska kunna betraktas som ett utlägg är vidare att debiteringen motsvarar säljarens självkostnad utan vinstpålägg. Ytterligare en förutsättning för att ett belopp ska behandlas som ett utlägg i ML:s mening är att detta står i överensstämmelse med god redovisningssed. Utlägget ska i bokföringen behandlas som

utlägg för köpare och inte som säljarens egen kostnad. Bokföring ska rätteligen göras på ett avräkningskonto eller ett liknande ej resultatpåverkande konto.

För en utgift, som för säljaren är att anse som ett utlägg i denna mening, innebär detta att avdrag för ingående skatt ej kan tillgodoräknas säljaren då utlägget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för mervärdesskatt på utlägg tillfaller således köparen och inte säljaren. Fakturakopia avseende utlägget bifogas säljarens faktura för att verifiera köparens avdrag för ingående skatt. Ovan beskrivna situationer ska skiljas från de fall när det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på mottagaren på grund av ett rent förbiseende eller på att fakturamottagaren har bytt namn. Skatteverket har 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 (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113. Se vidare avsnitt 14.8.

Mervärdes- skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet regleras ersättning för utlägg i artikel 79 c. Av bestämmelsen framgår bl.a. att beskattningsunderlag inte får innefatta belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på avräkningskonto.

12.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning

När fråga är om utlägg för kunds räkning utgör förvärvet inte ett kostnadselement i säljarens verksamhet. Ofta förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller enbart avsedda för den egna verksamheten. Bolaget samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer. En anledning kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på detta sätt även kommer de andra bolagen till godo. Kostnaden överförs sedan till de bolag som ska belastas för inköpen. Förfarandet brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning.

Skatteverket anser att ett inköpande bolag normalt bör hantera sådana affärshändelser som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt ska tas ut i varje omsättningsled. Om det inköpande bolaget endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad mervärdesskatt bör avdragsrätt inte

anses föreligga för mervärdesskatten hos de slutliga förvärvarna (RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120).

Skatteverket anser att ett bolag som samordnar inköp inom en koncern och som gör inköp av vara eller tjänst med avsikt att sälja den vidare till en kund normalt borde behandla detta som en kostnad och en intäkt i bokföringen. Principiellt anses inte bokföringen vara avgörande för om avdragsrätt föreligger. När syftet med förvärvet är att det ska användas för att fullgöra avtal om försäljning av skattepliktiga varor eller tjänster bör detta dock normalt avspeglas i bokföringen, dvs. förvärvet bokförs som en kostnad i verksamheten (RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120).

**Samordnade
inköp i koncern**

Skatterättsnämnden har 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. Skatterättsnämnden ansåg att vad sökandebolaget erlagt betalning för utgjorde kostnadselement i dess verksamhet (SRN 1995-10-16).

**Kredit,
vidareförsäljning
eller utlägg**

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av gränsdragningen mellan kreditgivning, utlägg och inköp/vidareförsäljning. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111).

Skatteverket anser att i de fall det finns avtal mellan parterna i en transaktionskedja om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster ska utgångspunkten vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor respektive anses som förvärvare av tjänster. Det är under sådana förhållanden fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led.

Vidare är det fråga om tillhandahållande av en kredit när ett företag betalar för en vara eller tjänst utan att vid något tillfälle ha befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad varan eller tjänsten ska användas och utan att kunna påverka omständigheterna vid förvärvet såsom tid, plats, kvantitet, kvalitet etc. Dessa förutsättningar får anses uppfyllda när det mellan företaget och säljaren saknas avtal om inköp av en specifik vara eller tjänst för vidareförsäljning till nästa part i kedjan.

Slutligen anser Skatteverket att det är fråga om utlägg när ett företag för någon annans räkning i dennes namn ingår ett avtal om förvärv av en vara eller tjänst samt betalar för varan eller tjänsten. Den som gör utlägget kan ofta påverka omständigheterna vid förvärvet såsom tid, plats, kvantitet, kvalitet etc. men avtalet har ingåtts för någon annans räkning.

Samverkansavtal för kanslitjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked när det gäller frågan om ett samverkansavtal för kanslitjänster. Tjänster utfördes av anställd personal i ett förbund till andra förbund med vilka de delade kansli. Förbundet köpte också in olika tjänster genom att ingå avtal med leverantörer och var som beställare mottagare av fakturorna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att förbundet avseende de tjänster som fanns att tillgå på den öppna marknaden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning, tillhandahöll tjänster till de övriga förbunden och var skattskyldig för dessa (RÅ 2001 ref. 34 [I]).

Frekvensavgift

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett fastställt förhandsbesked ansett att det som ett bolag uppbar i ersättning för frekvensavgifter ska räknas in i beskattningsunderlaget för de sändningstjänster som bolaget tillhandahöll. Bolaget hade i målet hävdad att frekvensavgifterna var ett utlägg i bolagets verksamhet (RÅ 2007 not. 105).

12.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement

Ett antal exempel på vad som inom olika områden kan anses som utlägg respektive kostnadselement i säljarens verksamhet lämnas nedan.

Advokater

En advokat bestrider regelmässigt utgifter för verksamheten, antingen ur rörelsens kassa eller ur klientmedel. Här kan vara fråga om advokatens egna resekostnader och andra utgifter han har för uppdraget eller kostnader som egentligen åvilar klienten. Rent allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att kunna fullgöra sitt uppdrag ska ingå i hans skattepliktiga omsättning. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Rätt till avdrag föreligger för den ingående skatt som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens räkning bör hänföras sådant som i själva verket är klientens kostnad

och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior och dylikt vid domstolar och andra myndigheter allt i den mån dessa utgifter avser kopior och dylikt på det aktuella målet. Om däremot en advokat beställer en dom och betalar en avgift härför är detta inte att anse som utlägg utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i en advokatverksamhet. Även arvoden och ersättningar till läkare, vittnen och tolkar bör kunna betraktas som utlägg allt under förutsättning att betalningarna grundas på avtal som dessa ingått med klienten. Har t.ex. en tolk däremot anlåtats av advokaten för att denne ska kunna utföra sitt uppdrag blir utgiften att anse som en kostnad i advokatens verksamhet.

**Inkasso-
verksamhet**

Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Patentbyrå

Ett exempel på en utläggssituation kan vara när en patentbyrå åtar sig att bevaka att årsavgiften (för patent) till PRV betalas in i tid. Den avgift som byrån betalar till PRV för klientens räkning kan anses utgöra ett utlägg för klientens räkning varför detta bör undantas från byråns beskattningsunderlag. Byråns betalning av avgiften kan då inte avse ett förvärv för dess verksamhet. Det är endast patenthavaren som kan förvärva eller bibehålla patentet.

Lokaluthyrning

För hyresvärd som inte är skattskyldig för lokaluthyrningen får mervärdesskatten behandlas som en kostnad vilken måste täckas av hyresintäkterna.

Det har ifrågasatts om den inte skattskyldige fastighetsägaren i själva verket gör ett utlägg för hyresgästens räkning avseende el- och VA-avgifter. Med stöd av t.ex. elverkets räkning skulle han ”rulla skatten vidare” till hyresgästen för att denne skulle få avdragsrätten. I ordet ”utlägg” måste emellertid ligga att någon för annans räkning betalar ett belopp som den andre har att utge enligt lag eller avtal. I detta fall är det fastighetsägaren som har abonnemanget och det är mellan honom och leverantören som rättsförhållandet föreligger. Se även avsnitt 19 om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

Avhysning

Skatteverket har uttalat att den betalning som Kronofogdemyndigheten gör till en transportör som medverkar vid avhysning av hyresgäst utgör utlägg för svarandens/sökandens räkning. I ett sådant fall åligger det slutliga betalningsansvaret

enligt lag sökanden/svaranden och inte Kronofogdemyndigheten som är mottagare av fakturan (Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111).

**Bygg-
entreprenörer**

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med bygg- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande markanskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildningskostnad, lagfarts- och in-teckningskostnader 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 bouppteckningen.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att de olika varor och tjänster en begravningsbyrå tillhandahåller dödsboet inte utgör tillhandahållande av en enda tjänst utan av separata tjänster och varor (RÅ 2003 ref. 90). Skatteverket har uttalat att hanteringen av sång- och/eller musikframträdanden när begravningsbyrån uppträder som dödsboets ombud ska behandlas som utlägg om villkoren för detta är uppfyllda (Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152). Se vidare om begravningsuppdrag i avsnitt 11.7.1.

Skeppsklarerare

Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erläggs för redares eller befraktares räkning kan under förutsättning att vidarefakturerings sker utan vinstpålägg betraktas som utlägg.

Speditörer	Importmoms som en speditör tar upp i sin faktura utgör ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande för importören (köparen). Se vidare avsnitten 14.5.4 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 § första stycket 3 ML).
Samfälligheter	Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får enligt 8 kap. 4 § första stycket 2 ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot delägarens andel. Någon vidarefakturerings ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om ”samma person”. Se vidare avsnitt 14.5.2.
Anställds utlägg	Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin, motion, friskvård m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren, se avsnitten 14.8 och 22.3.4.

13 Skattesatser

13.1 Inledning

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Detta innebär att mervärdesskatten utgör 20 % av priset inklusive mervärdesskatt när skattesatsen är 25 %. Vilka skattesatser som ska gälla vid omsättning av olika varor och tjänster, unionsinterna förvärv och import anges i 7 kap. 1 § ML.

Följande tre skattesatser finns:

25 %

- normalskattesats,

12 %

- rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och dylikt,
- konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk,
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,
- omsättning, unionsinternt förvärv och import av livsmedel,

6 %

- omsättning, unionsinternt förvärv och import av böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m.,
- tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,
- viss biblioteksverksamhet,
- viss museiverksamhet,
- tillträde till och förevisning av djurpark,

- upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk,
- upplåtelse och överlåtelse av rättighet till vissa ljud- och bildupptagning,
- upplåtelse av vissa tjänster på idrottsområdet,
- persontransporter.

Tidigare gällande skattesatser

I bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Mervärdesskattedirektivet

Artiklarna 93–105 i mervärdesskattedirektivet behandlar skattesatser. Av artiklarna 96–103 framgår vilka nivåer som gäller. I artikel 97 anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 % och i artikel 98 att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser, som enligt artikel 99 inte får vara lägre än 5 %. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör (C-109/02, kommissionen mot Tyskland).

I bilaga 15 redovisas tillämpliga skattesatser inom EU samt Norge och Schweiz.

13.2 Normalskattesats 25 %

Mervärdesskatten är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt unionsinterna förvärv och import av varor 7 kap. 1 § första stycket ML. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande unionsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller

tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om skattskyldighet i avsnitt 4.

13.3 Skattesats 12 %

13.3.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 % (7 kap. 1 § andra stycket 1 ML).

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Hytter i fartyg

Korttidsuthyrning av hytter för logi i fartyg som sker i hotellrörelse eller liknande verksamhet omfattas av den reducerade skattesatsen 12 % (Skatteverket 2010-12-06, dnr 131 758060-10/111).

Hotellcheckar

Skatterättsnämnden har 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. Nämnden 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 (SRN 1999-06-18).

Giltighetsmärken

Skatteverket anser att omsättning av s.k. giltighetsmärken för camping utgör en rättighet som ska beskattas med 25 %.

Giltighetsmärke tillsammans med campingkort ger innehavare av sådant kort rätt att, mot särskild betalning, övernatta på vissa campingplatser. Campingkortet är gratis. För att dessa ska vara giltiga måste de förses med ett giltighetsmärke. För dessa giltighetsmärken utgår en viss avgift. En separat avgift utgår därtöver för varje övernattningsnatt som görs på camping-

anläggningen. Det med giltighetsmärke försedda campingkortet medför, förutom rätten att övernatta, en snabbare in- och utcheckning, rätt att avvakta med betalning för campingvistelsen, olycksfallsförsäkring, campingkatalog samt ett antal olika förmåner. Det kunden får anses ha efterfrågat vid förvärv av giltighetsmärken är en möjlighet att få övernatta på olika campingplatser. Övriga tillhandahållanden som kunden erhåller vid förvärv av giltighetsmärket får anses vara underordnade den huvudsakliga tjänsten, möjlighet till övernattnings. Denna tjänst är en tjänst som är skild från själva övernattningsen, för vilken en separat avgift ska erläggas (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111).

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 19.4.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 19.4.6.

13.3.2 Konstverk

Vid konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av konstverk, vid import av konstverk och vid försäljning av konstverk där reglerna om vinstmarginalmetoden tillämpas gäller den definition av konstverk som finns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 eller 25 %. Även vinstmarginalmetoden kan bli tillämplig vid försäljning av konstverk, se avsnitt 32.

För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandels eller ett konstgalleris försäljning beskattas enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden.

Upphovsmans/ dennes dödsbos försäljning av konstverk

Omsättning av konstverk, som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns reglerad i 1 kap. 2 b § ML. Se mer om detta i avsnitt 4.5.

Mervärdesskatt tas ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk om omsättningen medför skattskyldighet enligt ML (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML). Om beskattningsunderlagen för beskattningsåret understiger 300 000 kr och beslut om frivillig skattskyldighet saknas sker ingen beskattning.

I ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked har Skatterättsnämnden förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets försäljning av konstverket (RÅ 2000 not. 65). Se även avsnitten 32.5.1 och 28.4.1.2.

**Konsthandlares/
galleris försäljning
av konstverk**

För en konsthandel eller ett galleri som säljer inköpta konstverk sker beskattning enligt ML:s allmänna regler med skattesatsen 25 % enligt 7 kap. 1 § första stycket ML eller enligt vinstmarginalmetoden. Vid förmedling av konstverk för konstnärs räkning, dvs. förmedling i annans namn, ska konsthandlaren redovisa mervärdesskatt med 25 % på provisionen. Förhandsbesked angående ett galleris förmedling i eget namn av konstverk refereras i avsnitt 28.4.1.2.

**Import av
konstverk m.m.**

Mervärdesskatt tas ut med 12 % vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML).

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Se avsnitt 32.

13.3.3 Livsmedel

Skatt utgår med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 med undantag för

- annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning,
- spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra stycket 4 ML).

Definition

Med livsmedel avses enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Livsmedel inbegriper vatten fr.o.m. den punkt där värdena ska iakttagas enligt artikel 6 i direktiv 98/83/EG och utan att kraven i direktiv 80/778/EEG och 98/83/EG åsidosätts.

Livsmedel inbegriper inte

- foder,
- levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,
- växter före skörd,
- läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG,
- kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG,
- tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG,
- narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,
- rests substanser och främmande ämnen.

**Förändring
av begreppet
livsmedel**

Begreppet livsmedel i gamla livsmedelslagen och det unionsrättsliga begreppet har i stort sett samma innebörd. Vissa skillnader finns dock. I prop. 2005/06:128 s. 349 framgår följande:

”Av avsnitt 11.2.1 framgår att det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet i stort sett motsvarar begreppet livsmedel i livsmedelslagen. En skillnad är dock att en vara generellt sett kan komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede i produktionskedjan enligt det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet. Vegetabilier kan t.ex. anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda exkluderas uttryckligt från livsmedelsbegreppet. Till skillnad från vad som gäller enligt livsmedelslagen betraktas dock ett djur enligt EG:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Undantaget är djur som är avsedda att förtäras levande, såsom ostron. Avgörande för bedömningen av vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli ett livsmedel är, i likhet med vad som gäller enligt livsmedelslagen, om varan är avsedd att förtäras eller – vilket är nytt i förhållande till livsmedelslagens definition – om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.”

**Gränsdragning
mot läkemedel**

När det gäller gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel finns i artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 178/2002 en hänvisning till läkemedelsdefinitionen i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG. Skatteverket anser att produkter som säljs under benämningarna naturmedel, frilistade naturmedel, naturläkemedel, traditionellt växtbaserade läkemedel, homeopatiska och frilistad homeopatika inte utgör livsmedel enligt ML. Skatt ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111).

**Gränsdragning
mot råvara**

Definitionen av begreppet livsmedel gör att det inte är möjligt att klart fastställa vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli livsmedel. Vissa svårigheter kan därför uppstå när det gäller att avgöra detta. Avgörande för bedömning är – som framgår ovan – om varan är avsedd att förtäras eller om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Djur bör i normalfallet anses utgöra livsmedel först efter slakt.

Skaldjur som säljs levande till konsument i en fiskhandel får anses vara behandlade för att släppas ut på marknaden som livsmedel och kan därför anses utgöra livsmedel.

Ostron är avsedda att förtäras levande och är därmed livsmedel redan vid fiskarens omsättning.

Mjölk är livsmedel direkt efter mjölkning.

Skatteverket anser att jordbruksgrödor utgör livsmedel efter det att de är skördade om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om grödorna är avsedda för utfodring av djur eller exempelvis för energiproduktion faller de utanför definitionen av livsmedel. En bedömning måste göras vid varje försäljning som sker, både från odlaren och i senare led. Skattesatsen kan därför bli olika på samma varuparti beroende på vilken information säljaren har om den framtida användningen. Rågvete, blandsäd, foderärter och åkerbönor är exempel på sådana grödor som huvudsakligen används som foder och som inte rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vete, korn, råg, havre, oljeväxter och sockerbetor är grödor som kan användas både i livsmedelsproduktion, energiproduktion och som foder. Vid odlarens omsättning av sådana produkter till en uppköpare får det, i avsaknad av annan information, presumeras att de är avsedda eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om odlaren, vid försäljningen, har infor-

mation om att grödorna är avsedda för annat än förtäring av människor ska grödorna inte definieras som livsmedel.

Grödor som säljs till exempelvis en kvarn, ett mälteri, en sprittillverkare eller till ett sockerbruk utgör livsmedel (Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111).

Det förekommer att jägare säljer vilt. Försäljningen kan ske både till konsument och till uppköpare. Om jägaren vid försäljningen har information om att djuren är avsedda för förtäring eller rimligen kan anta att djuren är avsedda för förtäring ska djuren definieras som livsmedel och beskattas efter en skattesats på 12 %. Notera 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 först klassats som livsmedel men sedan säljs som exempelvis djurfoder är vid denna försäljning inte att anse som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Sprit, vin och öl

Spritdrycker, vin och öl räknas som livsmedel. Dessa drycker omfattas däremot inte av den lägre skattesatsen för livsmedel. Endast folköl och lättöl som får säljas i vanliga livsmedelsbutiker omfattas av skattesatsen 12 %. Skatteverkets uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 %.

Snus och tuggtobak

Snus och tuggtobak räknas inte som livsmedel.

Vatten

Vatten räknas som livsmedel. Det gäller även dricksvatten från vattenkran. Den lägre skattesatsen 12 % gäller emellertid endast dricksvatten som tappats på flaska eller annan förpackning som är avsedda för försäljning.

Gränsdragning mot restaurang-/cateringtjänster

Skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster (serveringstjänster) är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 30.

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa

emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 % om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 % i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 11.8 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

13.4 Skattesats 6 %

13.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m.

13.4.1.1 Inledning

Skattesatsen 6 % gäller för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. (7 kap. 1 § tredje stycket 1 och 2 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 III i mervärdesskattedirektivet. Produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam omfattas därför inte av någon reducerad skattesats.

Tulltaxan

I många fall kan den s.k. kombinerade tull- och statistiknomenklaturen (EU:s tulltaxa, rådets förordning EEG nr 2658/87) vara till ledning när det gäller att bestämma vad som ska omfattas av 6 % mervärdesskatt. Även tullrättslig praxis kan vara av intresse i sammanhanget. I normalfallet torde de avgränsningar som finns gjorda i tullsammanhang kunna användas vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Se vidare Tullverkets webbplats (www.tullverket.se) för information om vilka slag av produkter som omfattas av de olika s.k. KN-numren i tulltaxan.

Digitaliserade produkter

Tillhandahållanden som sker elektroniskt (online) utgör tjänster. Med undantag för tillhandahållande av radiotidningar gäller den reducerade skattesatsen enbart varor. Digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 % mervärdesskatt, även om den information m.m. som en sådan

produkt förmedlar också kan erhållas genom en vara som beskattas med 6 % mervärdesskatt. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 % mervärdesskatt. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara även om beställningen gjorts online.

**Utskrift av text
och bild m.m.**

Skatterättsnämnden har bedömt ett bolags tillhandahållande av ett internetbaserat verktyg. Genom att med hjälp av verktyget besvara frågor, skriva texter och ladda upp egna fotografier på bolagets webbplats framställer kunden en digital produkt i ett format som kunden sedan kan skriva ut på egen hand. Kunden kan också beställa produkten utskriven och inbunden från bolaget. Nämnden ansåg att transaktionen främst kännetecknas av den tjänst som består i att bolaget tillhandahåller kunden internetverktyget vilket möjliggör för kunden att på digital väg skapa produkten. Den av bolaget framtagna varan har närmast karaktären av en fysisk dokumentation av den digitala produkt som kunden skapat med hjälp av verktyget. Transaktionen ansågs därför som en enda sammansatt tjänst som ska beskattas med 25 % (SRN 2010-12-22).

**Framställning av
tryckta produkter**

Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses om omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens dom i målet C-88/09, *Graphic Procédé*. Detta gäller i det fall framställningen, dvs. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen. Om tillhandahållandet inte enbart består av själva mångfaldigandet av produkten utan det dessutom finns tilläggstjänster kan hela tillhandahållandet anses vara ett tillhandahållande av tjänster. För att så ska vara fallet ska kunden efterfråga både mångfaldigandet och tilläggstjänsterna men det är tilläggstjänsterna som kunden i huvudsak efterfrågar. Tilläggstjänsterna ska således vara huvudsakliga i förhållande till varorna (dvs. tryckningen) för att det ska kunna vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tjänsternas betydelse för köparen, i vilken omfattning köparens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111).

Angående periodiska publikationer se avsnitt 29.1.4

**Reducerad
skattesats**

13.4.1.2 Böcker, tidningar m.m.

Den reducerade skattesatsen, 6 %, gäller enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML, vid omsättning, unionsinterna 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.

Reklam

En förutsättning för att en bok, en broschyr, ett häfte och övriga uppräknade tryckta alster eller ett program och en katalog som kan omfattas av den reducerade skattesatsen är att varan inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser att reklam i detta sammanhang ska ges en vid tolkning och avse meddelanden som har till avsikt att främja avsättningen för varor och tjänster i kommersiell verksamhet. Detta medför en restriktiv tolkning av vilka produkter som kan omfattas av den lägre skattesatsen 6 %. Om innehållet i den tryckta produkten till minst 75 % utgörs av reklam anser Skatteverket att denna huvudsakligen är ägnad åt reklam (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 815703-10/111).

Information om den egna verksamheten ska inte räknas som reklam när det gäller program eller katalog för speciellt uppräknade verksamheter (se avsnitt 13.4.1.3).

Trycksak innehållande annonser	Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % vid försäljning av trycksaker som till största delen består av annonser. Ärendena avsåg produkter som till formaten liknade tidningar och som till största delen innehöll annonser. De tre publikationerna innehöll annonser från näringsidkare med 20–30 %, 50 % respektive 33 % medan privatpersoner stod för resterande annonser. Högsta förvaltningsdomstolen fann att publikationen genom den förekommande, omfattande annonseringen huvudsakligen var ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen saknas anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudande (RÅ 2004 ref. 7).
Tidning innehållande annonser	Skatterättsnämnden har ansett att en publikation som utgör en tidning/tidskrift som skulle komma att innehålla annonser till 45 % inte kan anses helt eller delvis ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % (SRN 2005-06-17).
Publikation med bildreportage	Skatterättsnämnden har ansett att bildreportage i en publikation inte ska anses som reklam. Publikationen bestod till 70 % av bildreportage och 30 % av reklam. Bildreportagen innehöll bilder med kort information. Skatterättsnämnden fann vid en samlad bedömning av ett antal förutsättningar som gällde för bildreportagens tillkomst och innehåll, att de inte skulle anses ha till ändamål att främja avsättningen av det som reportagen avsåg. Publikationen ansågs därför inte, med den fördelning av annonser och bildreportage som gällde i ärendet, som huvudsakligen ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % (SRN 2008-04-07).
Skolfotokataloger	Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked beträffande skolfotokataloger. Skolfotokataloger som förutom klassfotografier innehåller text i varierande omfattning ansågs av nämnden hänförliga till sådana alster som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen ML. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % för de aktuella skolfotokatalogerna. Enligt nämnden utgör skolfotokatalogerna inte kataloger i normalt språkbruk. Skolfotokatalogerna kan inte ses som substitut för vanliga skolfotografier. Syftet med utgivningen är enligt nämnden att katalogerna med tiden ska få karaktären av minnesbok eller liknande och att de utan text förlorar mycket av sitt värde för köparen. Två av de tre katalogerna som var föremål för Skatterättsnämndens bedömning innehåller för-

utom namnen på eleverna en inte ringa mängd annan text (RÅ 2005 ref. 6).

Sudokoböcker

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget för omsättning av böcker med sudokopussel. Avgörande för om en trycksak ska omfattas av den lägre skattesatsen är, enligt nämnden, om trycksaken enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som räknas upp i det aktuella lagrummet. De ingivna varorna hade samma form och utseende som en bok och torde i allmänt språkbruk också rubriceras som en bok. Det förhållandet att merparten av varornas innehåll utgjordes av diverse pussel förtog inte detta intryck. Nämnden fann därför att varorna redan på den grunden omfattades av bestämmelserna i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen ML (RÅ 2006 not. 209).

Utseende/allmänt språkbruk

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning när den lägre skattesatsen 6 % ska gälla. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 815703-10/111). Som bilaga till denna skrivelse finns en sammanställning över ett antal tryckta produkter där skattesatsen enligt Skatteverket ska vara 6 % respektive 25 %. Se bilaga 2.

En vara som har samma form och utseende som en bok och dessutom rubriceras som en bok enligt allmänt språkbruk omfattas av den lägre skattesatsen 6 %. Detsamma gäller t.ex. broschyrer, häften m.m. enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Om en vara har samma form och utseende som t.ex. en bok men på grund av sin funktion inte rubriceras som en bok i allmänt språkbruk måste, enligt Skatteverkets uppfattning, en tolkning göras med ledning av Tullverkets tulltaxa för att avgöra om varan omfattas av den lägre skattesatsen. Vid en sådan tolkning är utgångspunkten att den lägre skattesatsen presumeras gälla för vara som ingår i tulltaxenummer (KN-nummer) 4901–4905. Om varan ingår i ett annat tulltaxenummer presumeras att den inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Ovanstående innebär enligt Skatteverkets uppfattning att s.k. kompisböcker med titlar såsom ”Mina vänner”, ”Mina klasskamrater”, om de har samma form och utseende som en bok, får anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker.

Skatteverket anser att samma resonemang ska gälla för olika trycksaker som innehåller matrecept eller stick-, virk- och byggbeskrivningar. När de har samma form och utseende som en bok, ett häfte eller ett enstaka blad får de anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker, häften och blad. Om trycksaken ingår i ett köp tillsammans med det material som ska användas vid tillverkningen av den produkt som trycksaken beskriver ingår i normalfallet trycksaken som ett underordnat led i tillhandahållandet av produkten.

Almanackor, kalendrar, album (även babyalbum) och anteckningsböcker är exempel på varor som kan ha samma form och utseende som en bok men som på grund av sin funktion inte rubriceras som böcker i allmänt språkbruk. En tolkning måste då göras med ledning av tulltaxan. Av tulltaxan framgår att exempelvis skolkalendrar och almanackor omfattas av tulltaxenummer 4910. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen.

Ej reducerad skattesats

I proposition 2001/02:45 s. 44–45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggas med 25 % mervärdesskatt.

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flygfotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Almanackor

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kunde 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 (RÅ 2002 ref. 51).
- Flerårsalmanacka** Skatterättsnämnden har ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen (SRN 2002-03-05).
- Kort med aforismer** I samma förhandsbesked har Skatterättsnämnden även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. Skatterättsnämnden ansåg att trycksakerna inte omfattas av 6 % mervärdesskatt (SRN 2002-03-05).
- Kombinerade tillhandahållanden** Det förekommer att tidningar för vilka 6 % skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av normalskattesatsen, 25 %. Det kan t.ex. gälla en datatidskrift vars förpackning även innehåller en CD-skiva. Fråga kan då uppkomma vilken skattesats som ska användas. Se Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-05-03 avseende tidskrift med CD-skivor och skrivelse avseende tidning med medföljande vara (RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120).
- I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste dock göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller två eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. I vissa situationer kan den s.k. delningsprincipen vara den mest lämpliga, medan i andra fall den s.k. huvudsaklighetsprincipen bör gälla. För en redogörelse beträffande innebörden av dessa begrepp, se avsnitt 11.7.
- Tidskrift med CD-skivor** Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. Skatterättsnämnden gjorde 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 (SRN 2002-05-03).

Tidning med medföljande vara

Skatteverket anser att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % så bör normalt en uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat. Under vissa omständigheter bör det dock kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att mervärdesskatt ska kunna tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.
2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.
3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr, exklusive mervärdesskatt (RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120).

Tidning och DVD-skiva

Ett bolag som säljer tidningar erbjuder tidningsköpare att köpa en DVD-skiva för viss summa i samband med tidningsköp. DVD-skivorna kan inte köpas separat. Skatterättsnämnden ansåg att det förhållandet att en förutsättning för rätten att få köpa DVD-skivan är att ett köp av tidning sker inte innebär att tillhandahållandet av tidning och skiva ska ses som ett enda tillhandahållande. Tillhandahållandet av DVD-skivan ska beskattas med normalskattesatsen 25 % (SRN 2007-06-20).

13.4.1.3 Program och kataloger

Omsättning, unionsinterna 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 % (7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML). Sådana verksamheter är

- Konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balett-föreställningar 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.

Skattesatsen 6 % ska också 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 unionsinterna 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, exempelvis från ett tryckeri, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 % mervärdesskatt.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten – innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 % mervärdesskatt går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas.

Med program och kataloger avses i detta sammanhang publikationer som till sin typ är ägnade att förmedla information om den aktivitet inom de angivna områden, som en kund har för avsikt att besöka. Andra typer av program och kataloger än de som behandlats ovan ska enligt Skatteverkets mening bedömas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. Det kan vara varor som har samma form och utseende som t.ex. böcker och häften, men på grund av sin funktion rubriceras de inte som böcker eller häften enligt allmänt språkbruk. I dessa fall måste en tolkning göras med ledning av tulltaxan (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 815703-10/111).

13.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

Omsättning av radiotidningar, kassettidningar och talböcker ska beläggas med 6 % mervärdesskatt. Detta gäller även vid

unionsinterna förvärv och import av kassettidningar och talböcker (7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML). Unionsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i mervärdesskattehänseende.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar, vissa periodiska publikationer, ska någon mervärdesskatt givetvis inte 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 kassetband 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 jämföra 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, unionsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – exakt återger innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker, ljudböcker och kassetböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 % mervärdesskatt. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. En restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende (prop. 2001/02:45 s. 48).

13.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

För omsättning, unionsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller skattesatsen 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML). Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas (prop. 2001/02:45 s. 47 f). 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

Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. Skatterättsnämnden bedömde 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 (SRN 2003-01-22).

13.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

Tillträde till biografföreställningar samt tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara tillställningar är skattepliktigt. Skattesatsen är 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML).

Se vidare avsnitt 28.4.2.

13.4.3 Biblioteksverksamhet

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För tillhanda-

hållande i biblioteksverksamhet som inte är undantagen från skatteplikt är skattesatsen 6% (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). 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 28.3.2.

13.4.4 Museiverksamhet

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet som inte är undantagen från skatteplikt är skattesatsen, 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. eller servering, gäller skattesatsen 25 %. Beträffande försäljning av program och kataloger, se avsnitt 13.4.1.3.

Se vidare avsnitt 28.3.4.

13.4.5 Djurparker

Mervärdesskatt ska tas ut med 6 % för tillträde till och förevisning av djurpark (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML). 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 28.4.4.

13.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

Omsättning vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) är skattepliktig och skattesatsen är enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML 6 %. Skattesatsen 25 % gäller om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Skatteverket anser att en bedömning måste ske i det enskilda fallet när det gäller skattesatsen vid utbetalning av royalty till formgivare, om 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 (RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120).

Musik online

Skatteverket anser att tillhandahållande av musik online omfattas av skattesatsen 25 % (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120). I skrivelsen berörs också tolkningen av URL.

Se vidare avsnitt 28.4.1.3.

13.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML). Se vidare avsnitt 28.4.3.

13.4.8 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML). Se vidare avsnitt 26.

13.4.9 Persontransporter

För tjänst som utgör personbefordran, exempelvis taxi, tåg och bussresor, är skattesatsen 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML).

Skatteverket anser att som personbefordran ska räknas 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 (RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100).

**Hemkörning
i egen bil**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där hemkörning av kund i kundens egen bil har ansetts vara en transport av bilen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den av bolaget tillhandahållna tjänsten anges i det kundavtal som ingetts i samband med ansökan som ”hemkörning av kunden med chaufför samt kundens bil till en förutbestämd adress”. Som en förutsättning för ansökan om förhandsbesked måste det därför antas att kunden medfört sin bil till den adress från vilket bolaget tillhandahåller sin tjänst. Att kunden väljer att utnyttja bolagets tjänst och inte sådana tjänster som tillhandahålls genom kollektivtrafik eller taxi beror på behovet att transportera bilen. Den tjänst som kunden huvudsakligen efterfrågar får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses avse denna transporttjänst. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % (RÅ 2009 not. 160).

**Transport
i skidliftar/
Liftkort**

I det fall en transport i skidlift inte anses utgöra tillträde till skidanläggning kan det vara fråga om en transporttjänst, t.ex. om en liftanläggning är öppen sommartid. I båda dessa fall är skattesatsen 6 % (prop. 2006/07:01 s. 160).

**Resemoment
av underordnad
betydelse**

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karuselläkning, gäller dock normal-skattesatsen.

I prop. 1991/92:50 s. 14 görs följande uttalande avseende personbefordran:

”Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse, t.ex. hissar i utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär

av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse.”

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen, 25 %.

**Hundspans-
åkning, skoter-
och forsfärder**

Skatterättsnämnden har bedömt frågan om hundspansåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransport. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skoterfärderna ansågs inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspansåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet (SRN 1995-06-08).

Luftballong

Kammarrätten har ansett att flygning med luftballong i sight-seeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 % ska gälla (KRNS 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998).

Bergbana

Skatterättsnämnden har 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.

Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökande 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd, och att därvid i mervärdesskattehänseende fråga får anses vara om personbefordran (SRN 2001-04-26).

Vildmarksritter

Kammarrätten har ansett att vildmarksritter inte är att anse som personbefordran i mervärdesskattehänseende och därför ska beskattas med 25 % mervärdesskatt. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar.

I priset ingår övernattnig 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 riterna 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 (KRSU 1999-09-02, mål nr 1476-1998).

Fiskeplats

Skatterättsnämnden har ansett att fartygstransport av passagerare till olika fiskeplatser utgör personbefordran. Passagerare transporterades till olika fiskeplatser som ofta låg långt ute till havs. Kunden valde destinationen i samband med bokningen och priset för transporten var beroende av avståndet till den valda destinationsplatsen. Vissa förflyttningar med fartyget skedde också på fiskeplatserna. Passagerarna fiskade med egen utrustning utan någon hjälp från besättningen. Någon servering eller annat tillhandahållande förekom inte. Bolagets kostnader avsåg helt och hållet fartyget med besättning. Nämnden ansåg inte att resemomentet var av underordnad betydelse, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen (SRN 2004-10-05).

Betalning för att få följa med en turfiskebåt utgör enligt Skatteverkets mening en sådan personbefordran som ska beskattas med skattesatsen 6 %. Den ersättning som betalas vid försäljning och uthyrning av fiskeutrustning samt för tillhandahållande av en restaurangtjänst ska beskattas med 25 %. Även skattesatsen 12 % kan bli aktuell vid försäljning av livsmedel som godis, kaffe, kakor och läsk som sker ombord på båten. Om ersättningen för dessa tillhandahållande tas ut i form av ett paketpris ska beskattningsunderlaget delas upp på respektive del såsom båttur, hyra av utrustning och restaurangtjänst (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Museijärnväg

En allmännyttig ideell förening drev en museijärnväg där de efter en ordinarie tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser. Skatterättsnämnden har bedömt att de järnvägsresor som tillhandahålls utgör personbefordran (SRN 2004-03-11).

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 24.2.5.

- Slussning** I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella skattesatsen.
- Guidning** Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare. I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör ersättningen i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

14 Avdrag för ingående skatt

14.1 Inledning

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående skatt som är hänförlig till s.k. investeringsvaror, se avsnitt 16. Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, se avsnitt 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 skatt återfinns i 10 kap. ML, se avsnitt 15.

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 18.

14.2 Definition av ingående skatt

Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § andra stycket ML). I 8 kap. 2 § ML anges vilka slags förvärv som ger upphov till ingående skatt. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående skatt i enlighet med definitionerna.

Omsättning av varor och tjänster

I det första fallet beskrivs den situationen när en skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående skatten hos köparen utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varorna eller tjänsterna. Skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren debiterat. Eventuell utgående skatt som påförts på grund av uttagsbeskattning utgör således inte ingående skatt hos förvärvaren med undantag av i vissa särskilt reglerade fall inom byggbranschen. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse mervärdesskatt utgör inte heller ingående skatt enligt ML:s definition, jfr avsnitt 14.8.

Varor och tjänster från annat land m.m.	Ingående skatt utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående skatt på unionsinterna förvärv, på efterföljande omsättning vid trepartshandel, på förvärv i vissa fall av investeringsguld samt på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående skatt definieras också skatt som hänför sig till import.
Varor i särskilda lager	Bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager finns i 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående skatt utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.
Övertagna investeringsvaror	När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning, utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna (se avsnitt 16.8).
Uttagsbeskattade byggtjänster	Som ingående skatt hos köpare av fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet räknas den skatt som en säljare har redovisat eller ska redovisa på grund av uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten eller lägenheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk. Även den utgående skatt som en skattskyldig redovisat eller ska redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster i sin byggnadsrörelse utgör ingående skatt för en skattskyldig om denne övergår till att använda fastigheten eller lägenheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.
Retroaktivt avdrag	Sådant avdrag för ingående skatt avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser utgör ingående skatt för fastighetsägaren, se vidare avsnitt 21.8.2.

14.3 Generell avdragsrätt

ML	Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen är tillämplig också för den som inte är skattskyldig men som med stöd av 10 kap. ML har rätt till återbetalning av skatt. Till skillnad mot vad som gäller vid inkomstbeskattningen inträder avdragsrätten alltid vid ett tillfälle med hela det avdragsgilla beloppet. Någon mot-
-----------	--

svarighet till inkomstbeskattningens värdeminskningssavdrag finns således inte. Jämför dock vad som sägs i avsnitt 16 om jämkning av ingående skatt. Avdragsrätten är i det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att det ytterst är mervärdesskattedirektivet som avgör om rätt till avdrag för ingående skatt föreligger. Vidare har domstolen ansett att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet, dvs. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. Om dessa grundförutsättningar föreligger är avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karakteras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler (RÅ 1999 not. 282).

Mervärdes- skattedirektivet

Huvudregeln för avdragsrätt finns i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Där framgår att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner har han rätt till avdrag för mervärdesskatt avseende varor eller tjänster som tillhandahållits honom av en annan beskattningsbar person i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet oberoende av dess syfte och resultat (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 7.

EU-domstolen har slagit fast att bestämmelserna om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående skatt ska tillerkännas den skattskyldige (se C-240/05 Eurodental punkt 58, C-98/98 Midland Bank punkt 24 och C-408/98 Abbey National punkt 26). Vidare framgår av dessa domar att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.

EU-domstolen har anfört att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets

hela ekonomiska verksamhet på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående skatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag (C-408/98, *Abbey National*, punkt 35).

Enligt EU-domstolen föreligger avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på en beskattningsbar 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 (C-16/00, *Cibo*, punkt 33).

Rätt till avdrag för ingående skatt som avser en beskattningsbar persons kostnader kan inte medges om mervärdesskatten avser verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet på grund av att den inte utgör ekonomisk verksamhet. Se vidare EU-domstolens dom i mål C-437/06, *Securenta*.

EU-domstolen har i domarna C-435/05 *Investrand* och C-77/01 *EDM* ytterligare belyst frågor kring avdragsrätten i förhållande till transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet och i C-137/02, *Faxworld*, berört frågor kring avdragsrätten för förvärv före det att ett bolag bildats.

Bevisbördan

När det gäller bevisbördan för att avdragsrätt föreligger och för att förvärvaren är en beskattningsbar person har EU-domstolen slagit fast att det är den som begär avdrag för ingående skatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda och särskilt att han är en beskattningsbar person (se mål 268/83, *Rompelman*, punkt 24).

14.3.1 Förvärv i verksamheten

En vara eller en tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten (se prop. 1993/94:99 s. 209).

I ett mål vid Högsta förvaltningsdomstolen, som avsåg frågan om anskaffningar av persondatorer skett för ett bolags verksamhet som medför skattskyldighet, beskrivs EU-domstolens praxis avseende förvärv i verksamheten (RÅ 2004 ref. 112). I det följande lämnas en redogörelse av denna.

Bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige. Eftersom avdragsrätten inträder samtidigt som skatt-

skyldigheten 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 beskattningsbar person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs (C-97/90 Lennartz punkt 21 och C-415/98 Bakcsi punkt 29). Om en vara med hänsyn till sin karaktär lämpar sig för såväl privat användning som användning i en ekonomisk verksamhet, måste alla omständigheter undersökas för att avgöra om varan faktiskt används med avsikt att erhålla inkomster (C-230/94, Renate Enkler, punkt 27).

Högsta förvaltningsdomstolen 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).

Egen verksamhet

Skatteverket anser att ett moderbolag endast under en förutsättning har avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärv av projekteringstjänster avseende ett dotterbolags fastighet. Så är fallet när moderbolaget visat att förvärvet ska användas till moderbolagets skattepliktiga omsättningar. Om bolaget genom objektiva omständigheter styrker att de förvärvade tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med en skattepliktig omsättning i bolaget eller att tjänsterna ingår i de allmänna omkostnaderna för den verksamhet som medför skattskyldighet för bolaget medges avdrag. Bedömningen av om avdragsrätt föreligger ska göras vid förvärvstillfället. Ett moderbolag kan i egenskap av ägare till andra bolag också ha andra ekonomiska intressen än att omsätta varor och tjänster i sin egen verksamhet. Om ett moderbolag köper in en tjänst åt ett dotterbolag och tar på sig kostnaden för detta uppkommer ingen rätt till avdrag för ingående skatt (Skatteverket 2010-06-02, dnr 131 367278-10/111).

Kammarrätten har ansett att ett bolag som inte haft andra transaktioner än kostnader för att stödja sina dotterbolag och som inte heller har vidarefakturerat dessa, saknar avdragsrätt. Åtgärderna hade närmast karaktär av normala ägardispositioner och enligt kammarrätten var det inte visat att bolaget bedrivit en ekonomisk verksamhet, eller att transaktionerna varit investeringar för en framtida verksamhet. Det förhållandet att bolaget i redovisningsperioder efter de i målet aktuella kommit att bedriva en ekonomisk verksamhet medförde ingen annan bedömning (KRNS 2010-04-14 mål nr 1290-09 m.fl.).

Icke-ekonomisk verksamhet

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om avdragsrätt föreligger när en skattskyldig person även sysslar med sådant som inte utgör omsättning i ML:s mening och som därmed faller utanför mervärdesskattesystemet. Målet gällde ett bolag som dels tillhandahöll forskningstjänster mot ersättning, dels bedrev forskningsprojekt till förmån för allmännyttan utan att ta ut någon ersättning. Domstolen konstaterade att avdragsrätt saknas för ingående skatt hänförlig till forskningsprojekt som inte genererar några skattepliktiga utgående transaktioner till vilka respektive förvärv kan knytas. Enligt domstolens mening var det heller inte visat att förvärven hade sådant samband med verksamheten i övrigt att det av det skälet förelåg avdragsrätt (RÅ 2010 ref. 98). Se vidare avsnitt 14.3.8.

EU-domstolen har uttalat att direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan kostnaderna för de konsulttjänster som en beskattningsbar person har använt vid fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagets förmögenhet och som avser en aktieförsäljning som ägde rum då företaget ännu inte var skattskyldigt och å andra sidan den ekonomiska verksamhet som den skattskyldige bedriver, om det inte föreligger omständigheter som visar att det uteslutande är denna ekonomiska verksamhet som har föranlett köpet av nämnda tjänster. EU-domstolen ansåg därför att det inte förelåg någon rätt till avdrag för den ingående skatt som har erlagts för de aktuella tjänsterna (C-435/05, Investrand).

Kammarrätten har uttalat att anskaffning av en dyrbar tavla (550 000 kr) till ett vandrarhem och konferensanläggning inte syftat till att erhålla inkomster till verksamheten eller varit en del av verksamhetens allmänna omkostnader varför det

saknades förutsättningar att medge det yrkade avdraget (KRNJ 2007-04-05, mål nr 4361-06).

Kammarrätten har ansett att ett företag som uppgav sig ha påbörjat en ny verksamhet, utöver den sedan tidigare bedrivna, inte kunnat styrka att den nya verksamheten medförde skattskyldighet. Till följd härav medgavs inte avdrag för ingående skatt för förvärv som uppgivits avse den nya verksamheten (KRNS 2005-09-16, mål nr 2638-05).

14.3.2 Tillgångar som nyttjas privat m.m.

14.3.2.1 Tillgångar som enbart nyttjas privat

Den som gör ett förvärv som är för privat bruk eller mer generellt för andra ändamål än verksamheten, kan inte vid förvärvstidpunkten anses agera i egenskap av en beskattningsbar person vilket är en förutsättning för avdragsrätt. Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående skatt. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk.

Skatteverkets bedömning av vad som gäller angående avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av denna skrivelse (RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100).

Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. Skatteverkets uppfattning avser såväl de fall byggnaden, båten etc. i ett senare skede överläts till en personalstiftelse som de fall tillgången blir kvar i AB:s ägo. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte mot bakgrund av att den ingående skatten inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående skatten är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. Skatteverket anser vidare att avdragsrätten inte påverkas av om ägaren eller den anställde får nyttja

tillgången kostnadsfritt, mot särskild avgift eller mot ett brutto- eller nettolöneavdrag eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet, jfr RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176.

För det fall att ett AB i stället låter en personalstiftelse i eget namn uppföra byggnaden eller förvärva tillgången och/eller ansvara för driftkostnader m.m. gäller följande beträffande avdragsrätten. Skatteverket anser att personalstiftelsen inte har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärven eftersom den är direkt hänförlig till en tillgång som ska användas av AB:s anställda. Någon direkt och omedelbar koppling mellan den ingående skatten på förvärven och skattepliktiga transaktioner finns således inte (jfr även RSV/FB Im 1986:7).

Som framgår nedan kan dock ingående skatt avseende kostnader av personalvårdskaraktär under vissa förutsättningar vara avdragsgill (se avsnitt 14.3.4).

14.3.2.2 Delvis för verksamheten

Vad som gäller vid gemensamma förvärv som delvis ska nyttjas i verksamhet som medför skattskyldighet och som delvis ska nyttjas privat eller för annat rörelsefrämmande ändamål framgår av en skrivelse (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111) och innebär följande.

Enligt EU-rättslig praxis gäller att om en investeringsvara används såväl i verksamheten som privat, kan den skattskyldige i mervärdesskattehänseende välja att behandla denna vara i sin helhet som en tillgång i rörelsen, behandla den i sin helhet som en privat tillgång, vilket innebär att den helt utesluts från mervärdesskattesystemet, eller låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (C-291/92 Armbrecht punkt 20, C-415/98 Bakcsi punkterna 24–34, C-269/00 Seeling punkterna 40–41 och C-434/03 Tijmens punkt 23. Motsvarande som gäller vid delvis privat bruk får anses gälla även vid delvis användning för annat rörelsefrämmande ändamål.

Med investeringsvaror ska i detta avseende förstås varor som normalt används över längre tid och som bokföringsmässigt i normalfallet utgör anläggningstillgångar på vilka avskrivningar görs.

Om den skattskyldige väljer att behandla investeringsvaror, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående skatten på förvärvet av tillgångarna i

princip helt och omedelbart avdragsgill (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 25, C-269/00 Seeling punkt 41 och C-460/07 Puffer punkt 40).

Det framgår av artiklarna 26.1 a och 75 i mervärdesskattedirektivet att om den ingående skatten på en vara som hänförs till rörelsen kan dras av helt eller delvis ska användningen av varan för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål jämföras med tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Uttagsbeskattning ska då ske och underlaget utgör hela kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 30, C-269/00 Seeling punkt 42, C-434/03 Tijmens punkt 25 och C-460/07 Puffer punkt 41).

Ovanstående innebär att vid förvärv av investeringsvaror, exempelvis maskiner, datorutrustning och andra fordon än motorcyklar och personbilar i ML:s mening, får den nämnda valfriheten att tillföra hela varan till den ekonomiska verksamheten anses gälla. Detta innebär att om verksamheten fullt ut medför skattskyldighet kan en skattskyldig göra avdrag för hela den ingående skatten på varan, trots att den till viss del används privat. Den användning som sker för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten av den beskattningsbara personen eller av personalen ska sedan uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelsen i 2 kap. 5 § första stycket 2 ML som motsvaras av artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet. Det gäller dock inte om den ingående skatten är hänförlig till en fastighet (se nedan under kantrubrik Nya regler avseende fastigheter).

Om en skattskyldig väljer att i stället endast delvis hänföra investeringsvaran till verksamheten ska den ingående skatten på förvärvet proportioneras. Fördelningen mellan den del som används i verksamheten och den del som används för privat bruk eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska då ske på grundval av användningen under förvärvsåret (C-291/92, Armbrrecht, punkt 21). Användningen för andra ändamål än rörelsen medför då inte uttagsbeskattning. Möjligheterna till jämkning är begränsade till den del av varan som hänförs till verksamheten (se vidare avsnitt 22.3). Vid avyttring av investeringsvaran behöver utgående skatt debiteras och redovisas enbart på den del av varan som hänförs till verksamheten.

Den skattskyldige har också möjlighet att vid förvärvet helt hänföra investeringsvaran till de privata tillgångarna. Eftersom varan i sådana fall ligger helt utanför verksamheten saknas rätt till avdrag för någon del av den ingående skatten på förvärvet (jfr C-415/98, Bakcsi, punkterna 26–27). Någon möjlighet till att senare jämka den ingående skatten finns inte heller (jfr C-460/07, Puffer, punkterna 43–44). Vid avyttring av varan behöver då inte utgående skatt betalas.

Att ett förvärv av en investeringsvara som ska användas för privat bruk också till viss del ska användas för den ekonomiska verksamheten är en bevisfråga som får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det är den skattskyldige som yrkar avdraget som har bevisbördan för att varan ska användas för den ekonomiska verksamheten.

**Nya regler
avseende
fastigheter**

Från och med den 1 januari 2011 har det införts särskilda bestämmelser om avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till fastigheter som används både i verksamheten och för eget eller personalens privata bruk eller annat ändamål än den egna verksamheten (artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 4 a–c §§ ML). Vid förvärv som avser en fastighet ska den ingående skatten proportioneras och avdrag kan endast medges till den del fastigheten används i verksamheten. Någon möjlighet till fullt avdrag och uttagsbeskattning kan således inte bli aktuell för ingående skatt som avser fastighet. Det gäller vid förvärv av både varor och tjänster som hänför sig till en fastighet. Det gäller även för tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad och andra värdehöjande åtgärder på fastigheter. Bestämmelsen gäller dock inte en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§, eller ingående skatt som är avdragsgill enligt 10 § ML.

**Förbruknings-
varor**

För förbrukningsvaror såsom drivmedel, foder, papper m.m. ska i stället en uppdelning av den ingående skatten på förvärvet göras. Denna fördelning ska göras med utgångspunkt i användningen av varan för den verksamhet som medför skattskyldighet respektive användningen för andra ändamål. Kan andelen inte fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

**Icke-ekonomisk
verksamhet**

Den ovan nämnda valfriheten avseende investeringsvaror är inte tillämplig om en investeringsvara förvärfas för att användas för både en ekonomisk verksamhet och en icke-ekonomisk verksamhet (C-515/07, VNLTO). Ett exempel på en icke-ekonomisk verksamhet kan vara en helt bidrags-

finansierad verksamhet (se RÅ 2010 ref. 98 samt avsnitt 14.3.8). När varor eller tjänster förvärvas för att användas både för omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet och för en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt har den skattskyldige enbart rätt till avdrag för den ingående skatten till den del varorna och tjänsterna ska användas för omsättningar som medför skattskyldighet. I sådana situationer finns därför inte någon valfrihet till fullt avdrag och uttagsbeskattning. Vid ändrad användning av investeringsvaran kan dock reglerna om jämkning av ingående skatt bli aktuella (se Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 599911-10/11, och avsnitt 16.2).

Tjänster

Vid förvärv av tjänster föreligger normalt inte skäl att ur neutralitetssynpunkt låta den skattskyldige få göra fullt avdrag och uttagsbeskatta en del av förbrukningen. När tjänster förvärvas är det ofta klart redan vid tidpunkten för förvärvet i vilken omfattning förbrukningen avser verksamhet för vilken avdragsrätt föreligger. Några avgöranden från EU-domstolen som innebär att det skulle finnas en valfrihet vid förvärv av tjänster i allmänhet finns inte. Uttagsbeskattning för användande av vara på det sätt som avses i artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet kan inte heller komma ifråga och en avdragsrätt grundad på en sådan uttagsbeskattning blir då inte aktuell. Vid förvärv av tjänster som exempelvis telefoni-tjänster, resor, hyra etc., ska därför den ingående skatten på förvärvet proportioneras. Avdragsrätt föreligger för den del av den ingående skatten som avser förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet. Ett sådant synsätt ligger i linje med bestämmelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken avdrag endast ska medges i den mån en vara eller tjänst ska användas för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner. Kan den del av användningen som avser verksamhet som medför skattskyldighet inte fastställas får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Tjänster som gäller värdehöjande åtgärder på fastighet kan anses vara jämförbara med förvärv av en investeringsvara. Av bestämmelsen i 8 kap. 4 a § ML följer emellertid att avdrag enbart kan medges i proportion till användningen för den egna verksamheten. Någon möjlighet att göra fullt avdrag för att sedan uttagsbeskatta den privata användningen finns därför inte för ingående skatt som avser fastigheter. Någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 ML ska inte ske om användningen för verksamheten minskar (8 kap. 4 c §

ML). Om användningen i verksamheten ändras i förhållande till den som gällde vid inköpet av en ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd kan i stället jämkning enligt 8 a kap. ML bli aktuell vid såväl minskad som ökad användning i verksamheten.

Mot bakgrund av ovanstående bedömning om tjänster i allmänhet samt de särskilda bestämmelserna i 8 kap. 4–4 c §§ ML om fastigheter kan det enligt Skatteverkets uppfattning inte längre bli aktuellt med valfrihet vid inköp av tjänster. Avdrag för ingående skatt på förvärvet kan därför medges endast för den del av den ingående skatten som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet.

Avdragsförbud

Vad som ovan sagts om möjlighet att få fullt avdrag genom att tillföra en investeringsvara helt till rörelsen och sedan uttagsbeskatta den användning som inte omfattas av mervärdesskattesystemet gäller inte i det fall ett avdragsförbud är tillämpligt, såsom avdragsförbudet för personbilar. Om avdrag till följd av ML:s avdragsförbud inte medges vid förvärvet av investeringsvaran ska användningen för privat bruk eller rörelsefrämmande ändamål inte uttagsbeskattas.

Blandad verksamhet

Valfriheten gäller inte heller vid förvärv som är gemensamma för verksamhet som medför skattskyldighet och verksamhet som består i från skatteplikt undantagna transaktioner, s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 14.4. En fördelning av den ingående skatten ska då göras vid förvärvet i enlighet med 8 kap. 13 § ML. Vid senare förändringar av användningens omfattning kan avdraget i stället korrigeras genom jämkning enligt 8 a kap. ML.

14.3.3 Organisationskostnader m.m.

Transaktioner rörande aktier som genomförs av en beskattningsbar person i denna egenskap omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatten (se C-77/01 EDM punkt 59, C-155/94 Wellcome Trust punkt 35 och C-29/08 AB SKF punkt 31 samt nedan avsnitt 14.3.3.2).

Blotta innehavet, köp och försäljning av aktier omfattas däremot inte av beskattningsområdet enligt EU-domstolens fasta rättspraxis så som denna är beskriven i bl.a. målen C-80/95 Harnas & Helm punkt 15 och C-77/01 EDM.

14.3.3.1 Förvärv av dotterbolag

EU-domstolen har uttalat att de kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med

förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader. Det finns således i princip ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget samtidigt genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger en sådan rätt, framgår det följaktligen av artikel 173.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet att det endast är den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna som är avdragsgill. Som en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet räknas ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar, i den utsträckning som denna innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2.1 c i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag (C-16/00, *Cibo*).

Skatteverkets tolkning av innebörden av EU-domstolens uttalande i målet C-16/00, *Cibo*, framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av denna skrivelse (RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100).

Domen innebär att ett bolag har avdragsrätt för ingående skatt på kostnader i samband med förvärv av dotterbolag eller andelar därav endast under förutsättning att

- moderbolaget utför en ekonomisk verksamhet som helt eller delvis består i mervärdesskattepliktig omsättning av varor eller tjänster,
- förvärvet av dotterbolaget har ett direkt och omedelbart samband med denna bolagets skattepliktiga verksamhet, exempelvis så att den skattepliktiga omsättningen sker till dotterbolaget eller så att inköp av dotterbolaget sker i expanderande syfte såsom uppköp av underleverantör, samt att
- kostnaderna har ett sådant direkt och omedelbart samband med förvärvet att de har karaktär av allmänna omkostnader.

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör enligt Skatteverkets mening anses sådana kostnader som ska bokföras hos moderbolaget och som utgör t.ex. advokat- och konsultarvoden.

Om den ekonomiska verksamheten endast delvis består i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. blandad verksamhet bedrivs, ska avdraget minskas i motsvarande mån.

För avdragsrätt förutsätts att förvärvet av dotterbolaget är ett led i utförandet av moderbolagets ekonomiska verksamhet. Om anskaffningen har kapitalplacerings syfte eller i övrigt enbart är ett led i en finansiell transaktion föreligger inte avdragsrätt.

Skatteverket anser vidare att ovan nämnd bedömning även kan tillämpas på ingående skatt i samband med kostnader för ej genomförda förvärv. Detta innebär att avsikten med förvärvet får bedömas, och avdragsrätten avgöras i enlighet med ovan angivna principer.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett aktiebolag har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för förvärv av andelar i ett bolag vars enda tillgång är ett vid inkomstbeskattningen outnyttjat underskott. Kostnaderna avsåg skatterådgivning, s.k. due diligence och kostnader för att finna ett lämpligt bolag att förvärva. I sin motivering har domstolen bl.a. anfört följande. Bolagets förvärv och innehav av andelar i ett underskottsbolag utgör i sig inte en ekonomisk verksamhet och faller därmed utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den ingående skatt som är hänförlig till de tjänster som bolaget ska förvärva i samband med anskaffningen kan dock ändå vara avdragsgill om kostnaderna är sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset för bolagets skattepliktiga omsättningar. Som sådana allmänna omkostnader anses exempelvis kostnader som syftar till att stärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet. Bolagets förvärv av andelar i ett underskottsbolag görs i syfte att vid inkomstbeskattningen utnyttja det förvärvade bolagets outnyttjade underskott av näringsverksamhet. Syftet är således att minska bolagets inkomstskatt och därmed öka verksamhetens resultat efter skatt. I och med detta får förvärvet anses vara av betydelse för bolagets hela ekonomiska verksamhet, vilken enligt vad som uppgetts i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt (RÅ 2009 not. 76).

14.3.3.2 Försäljning av aktier

Ekonomisk verksamhet

EU-domstolen har slagit fast att ett moderbolags försäljning av aktier i dotterbolag till vilka moderbolaget tillhandahållit skattepliktiga tjänster utgör en ekonomisk verksamhet som

omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I målet har dock EU-domstolen samtidigt funnit att i den mån avyttringen av aktierna kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet, utgör inte denna transaktion en ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt (C-29/08, AB SKF, punkt 41).

Avdragsrätt

EU-domstolen har anfört att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig. Avdrag kan inte medges för ingående skatt som har ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion som är undantagen från skatteplikt. Om ett sådant samband saknas får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (C-29/08, AB SKF, punkt 71).

Högsta förvaltningsdomstolen har tolkat EU-domstolens avgörande som att det i ett första steg ska prövas om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som förvärvats och aktieavyttringarna. Om så är fallet kan avdrag inte komma i fråga. Domstolen fann att tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna samt advokattjänster i samband med avtalsskrivning har ett sådant direkt och omedelbart samband med försäljningen av dotterbolagsaktierna att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt hänförlig till dessa tjänster. Vad gäller övriga tjänster som var aktuella i målet ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det inte på det befintliga underlaget gick att avgöra i vilken mån avdragsrätt förelåg (RÅ 2010 ref. 56).

Verksamhetsöverlåtelse?

Kammarrätten har, i ett fall där varuförsäljningar hade skett mellan ett moderbolag och ett dotterbolag, och förvaltnings-tjänster hade tillhandahållits dotterbolaget, ansett att moderbolagets försäljning av dotterbolagets aktier utgjorde verksamhetsöverlåtelse (KRNG 2010-11-08, mål nr 6856-08). Domen har överklagats av Skatteverket.

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om avdragsrätt för ingående skatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet. Nedan följer en redogörelse

av Skatteverkets syn som framgår av denna skrivelse (Skatteverket 2011-01-19, dnr 131 780946-10/111).

Skatteverket anser att EU-domstolens uttalande i målet C-29/08, AB SKF, (punkt 41) inte kan tolkas på så sätt att tillämpningsområdet avseende verksamhetsöverlåtelse har utvidgats till att i vissa fall även kunna avse ett moderbolags överlåtelse av samtliga aktier i ett dotterbolag. Skatteverkets uppfattning grundas bl.a. på att ett moderbolag och ett dotterbolag enligt svensk nationell rätt utgör skilda juridiska personer och skattesubjekt. Verksamheten i ett dotterbolag kan inte anses bedriven av moderbolaget. Moderbolagets försäljning av enbart aktierna kan därför inte likställas med sådan överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav som förstås i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet eller 3 kap. 25 § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör ett moderbolags försäljning av aktier i ett dotterbolag till vilket koncerngemensamma tjänster tillhandahållits i stället en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och som är undantagen från skatteplikt enligt 135.1 f i mervärdesskattedirektivet och 3 kap. 9 § ML.

Avdragsrätt

Vid avgörandet av om avdragsrätt föreligger för ingående skatt på tjänster som förvärvats i samband med en försäljning av aktier i ett dotterbolag anser Skatteverket att det som ett första steg ska bedömas om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärven och försäljningen av aktierna. Det är först för det fall ett sådant samband saknas som det i ett andra steg ska prövas om kostnaderna för förvärven ingår i de allmänna omkostnaderna för den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet.

Ett moderbolag som är skattskyldigt till mervärdesskatt har inte rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på tjänster som har ett direkt och omedelbart samband med försäljning av dotterbolagsaktier. Skatteverket anser att samtliga tjänster som objektivt sett förvärvas för att genomföra en försäljning av aktier i ett dotterbolag har ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna aktieförsäljningen.

Blandad verksamhet

Eftersom en försäljning av dotterbolagsaktier utgör en ekonomisk verksamhet som är undantagen från skatteplikt bedriver den som i övrigt är skattskyldig till mervärdesskatt s.k. blandad verksamhet. Avdrag för ingående skatt som belöper på allmänna omkostnader kan då enligt Skatteverkets mening endast medges i förhållande till den del av den

skattskyldiges verksamhet som är skattepliktig. Den ingående skatten ska fördelas efter skälig grund. Skatteverket anser att aktieförsäljningen inte kan anses utgöra en sådan bitransaktion som det ska bortses från vid beräkningen av den avdragsgilla delen.

14.3.3.3 Nyemissionskostnader

EU-domstolen har konstaterat att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet kan hänföras till företagets allmänna omkostnader. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger därför vid förvärv av tjänster i samband med företagen nyemission och börsintroduktion (C-465/03, Kretztechnik, punkterna 36–38).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolag hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för nyemission av aktier och börsintroduktion. Domstolen uttalade att de kostnader bolaget haft för börsintroduktionen måste anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller (RR 2006-05-16, mål nr 1337-04).

Högsta förvaltningsdomstolen har även fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden bedömt att den mervärdesskatt som belöpte på ett bolags kostnader för nyemission av aktier och för utgivning av konvertibla skuldebrev var avdragsgill, eftersom kostnaderna ansågs utgöra allmänna omkostnader i verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Kostnaderna utgjordes bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster i anknytning till kapitalanskaffningen. De konvertibla skuldebrev utgjordes inte av s.k. personalkonvertibler och inte heller avsåg ansökan om förhandsbesked mervärdesskatt på kostnader för att omvandla skuldebrev till aktier (RÅ 2004 ref. 60).

14.3.3.4 Övrigt

Ingående skatt avseende avgifter till Stockholms fondbörs får, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Domstolen medgav därför avdragsrätt för den ingående skatten (RÅ 2006 ref. 19 [I]).

Bolags ägandefunktion

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att ett bolags ingående skatt hänförlig till konsultkostnader i samband med ett offentligt uppköpserbjudande är avdragsgill. Kostnaderna, som avsåg rådgivning (bl.a. i form av värdering) till styrelsen och information till bolagets aktieägare, har av domstolen ansetts vara sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller (RÅ 2006 ref. 19 [II]).

Med ledning av domarna från Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2006 ref. 19 [I och II]) har Skatteverket bedömt att avdrag ska medges för ingående skatt på andra jämförbara kostnader som avser ett bolags aktiekapital m.m. Exempel på detta är kostnader vid inlösen av aktier och nedsättning av aktiekapitalet. Avdrag ska också medges avseende framtagande av årsredovisning, genomförande av bolagsstämma, förande av aktiebok samt för kallelser och meddelanden till aktieägare och liknande åtgärder. Avdragsrätt föreligger även vid kostnader i bolaget som avser administration av vinstutdelning och genomförande av fondemission (Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 224115-07/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att avdragsrätt föreligger för ingående skatt hänförlig till kostnader för administration av aktier som betalas till värdepapperscentralen, VPC (RÅ 2009 ref. 6).

Förvaltning av kommanditbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden har uttalat sig om avdragsrätten för ingående skatt belöpande på allmänna omkostnader i ett fall där sökanden dels bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet, 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. Skatterättsnämnden uttalade, mot bakgrund av EU-domstolens praxis, att sökanden endast hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på de allmänna omkostnader som kunde anses hänförliga till den del av verksamheten som medförde skattskyldighet. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning att sökanden inte var berättigad till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till förvärv avseende allmänna omkostnader för deltagande i förvaltningen av kommanditbolaget (RÅ 2004 not. 6).

14.3.4 Personalvårdskostnader

Hemtjänster

Det förekommer att en arbetsgivare, för de anställdas räkning, köper s.k. hemtjänster, dvs. städning i hemmet etc. Arbetsgivaren står för kostnaden medan de anställda utnyttjar tjänsten som en personalförmån. Arbetsgivarens ingående skatt som belöper på anskaffning av sådana hemtjänster är inte avdragsgill eftersom det inte är fråga om förvärv i verksamheten utan för privat bruk hos den anställda (RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlagga till företag som tillhandahåller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående skatten föreligger därför inte.

Personalvårdsförmåner

Skatteverket anser att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående skatt som avser personalvårdskostnader och gåvor av personalvårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställda vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses i skrivelsen är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (11 kap. 11 och 14 §§ IL). Se Skatteverkets meddelande SKV M 2007:32, avsnitten 3.5 och 3.7. Anledningen till detta synsätt beträffande avdragsrätten är att den här typen av kostnader utgör ett naturligt inslag i ett företags verksamhet samt att marknadsvärdet är begränsat (RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100).

Motion och friskvård

En arbetsgivare har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för sådan motion och annan friskvård som är skattefri för anställda vid inkomstbeskattningen. Detta gäller både om arbetsgivaren betalar kostnaden direkt till den som tillhandahållit tjänsterna och om den anställda gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning (se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111).

För avdragsrätt krävs alltid att den faktiska utgiften kan styrkas genom en faktura från den som har tillhandahållit tjänsterna. Kvittot eller handlingen som utgör faktura måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven på faktura enligt 11 kap. ML, med undantag av att den anställdes namn får stå på fakturan i stället för arbetsgivarens namn. Någon tvekan får inte finnas om att det är ett sådant förvärv som medför avdragsrätt i arbetsgivarens verksamhet. Om den

anställda själv ska stå för en del av kostnaden räknas denna del inte som något förvärv för arbetsgivarens verksamhet.

I det fall arbetsgivaren lämnar en kostnadsersättning som ska täcka den anställdes kostnader för t.ex. deltagande i motion har arbetsgivaren inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på den anställdes utgift.

Hemdatorer

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Av förutsättningarna för förhandsbeskeden fick det enligt Skatterättsnämnden anses underförstått att de anställda fick använda datorutrustningarna på samma sätt som om de själva hade hyrt utrustningarna. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående skatt på sådan datorutrustning. Skatterättsnämnden 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 (RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176).

I ytterligare ett avgörande har Högsta förvaltningsdomstolen bedömt avdragsrätten för den ingående skatt som belöpte på anskaffning av persondatorer m.m. som en arbetsgivare tillhandahöll sina anställda för användning främst i deras hem, mot att de avstod från övertidsersättning. I domskälen uttalar domstolen att när en persondator anskaffas för att placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för den ingående skatten, nämligen om det kan visas att den anställda ska använda datorn i sitt arbete. Mot bakgrund av att bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige och att denne i det aktuella målet inte kunde anses ha visat att den ingående skatt som dragits av avsåg anskaffningar för bolagets skattepliktiga verksamhet fann Högsta förvaltningsdomstolen att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatten (RÅ 2004 ref. 112).

Skatteverkets bedömning av vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av denna skrivelse (RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900).

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående skatt. Denna får i stället rekvireras i särskild ordning

från Skatteverket, skattekontor 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 skatt bedömas enligt mervärdesskattereglerna, med beaktande av de särskilda regler som gäller för statlig verksamhet. Då det i detta fall inte finns särskilda bestämmelser för statlig verksamhet har statliga myndigheter inte rätt att återfå mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

Beträffande kommuner (ej kommunala bolag) framgår följande i nämnda skrivelse.

I det 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 för ingående skatt som inte dragits av enligt ML (se lagen [2005:807] om ersättning för kommuner och landsting). I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk. Ärenden som avser utbetalning av ersättning handläggs av Skatteverket, skattekontor Jönköping.

Skatteverket anser att en arbetsgivare inte är skattskyldig vid försäljning av sådana hemdatorer där avdragsrätt inte funnits vid anskaffningen. Undantag från skatteplikt gäller i dessa fall enligt bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML (RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100).

När det gäller datorer som arbetsgivaren hyrt under låneperioden och sedan köper från uthyrningsföretaget för att sälja dessa vidare är skattskyldigheten beroende av om försäljningen sker till marknadsvärdet eller inte. Sker försäljningen till ett pris som uppgår till lägst marknadsvärdet föreligger skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser och arbetsgivaren har då också rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på anskaffningen 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

**Fastighets-
försäljning**

för arbetsgivarens yrkesmässiga verksamhet varför skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger. I dessa fall föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på inköp av datorerna från uthyrningsföretaget.

14.3.5 Mäklararvode

Skatteverkets bedömning av vad som gäller angående avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av denna skrivelse (Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111).

I det fall en fastighet överläts utan samband med en från skatteplikt undantagen verksamhetsöverlåtelse är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Den förvärvade mäklartjänsten används för att genomföra en från skatteplikt undantagen omsättning. Mäklartjänster får, på motsvarande sätt som advokattjänster vid avtalsskrivning och tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna vid en aktieöverlåtelse (se RÅ 2010 ref. 56), anses ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av fastigheten. Skatteverket anser därför att kostnaden för mäklararvode i detta fall har ett direkt och omedelbart samband med en från skatteplikt undantagen omsättning av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML. Därmed föreligger inte rätt till avdrag för ingående skatt på mäklararvodet.

Av EU-rättslig praxis framgår att förvärv som är hänförliga till överlåtelse av tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse får anses som allmänna omkostnader i den bedrivna ekonomiska verksamheten (C-408/98, Abbey National). Enligt ML undantas en omsättning av fastighet, i samband med en verksamhetsöverlåtelse, från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Med hänsyn till unionsrätten får en kostnad hänförlig till en verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML anses som en allmän omkostnad fastän att kostnaden avser en omsättning som enligt ML är undantagen från skatteplikt. Avdragsrätt för den på mäklararvodet belöpande mervärdesskatten kan då föreligga enligt 8 kap. 3 § ML.

Om den ingående skatten delvis är hänförlig till stadigvarande bostad eller om verksamheten endast delvis medför skattskyldighet ska skatten delas upp i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 9, 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.

Fastighetsförvärv

När det gäller en köparens avdragsrätt för ingående skatt på mäklararvode vid förvärv av fastighet får fördelning ske efter 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 (Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111).

14.3.6 Verksamhetsöverlåtelse

Verksamhetsöverlåtelse är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML. Undantaget från skatteplikt ska tolkas EU-konformt. Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 19 och 29, innebär att överlåtelse av tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse ska likställas med transaktioner som inte utgör omsättning av varor eller tjänster. Sådana transaktioner faller alltså utanför direktivets tillämpningsområde. Detta har framförallt betydelse vid bedömningen av avdragsrätten för ingående skatt på kringkostnader vid en verksamhetsöverlåtelse (Skatteverket 2010-12-28, dnr 131 623316-08/111). Se vidare avsnitt 36.2.

Med hänsyn till unionsrätten får en kostnad hänförlig till en verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML anses som en allmän omkostnad fastän att kostnaden avser en omsättning som enligt ML är undantagen från skatteplikt (se bl.a. EU-domstolens dom C-408/98, Abbey National). Detta innebär att ingående skatt på kostnader hänförliga till verksamhetsöverlåtelse är avdragsgill (Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111).

I sådana fall där överlåtelse av s.k. blandad verksamhet omfattas av 3 kap. 25 § ML föreligger avdragsrätt för skäligen andel av den ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 kap. 13 § ML.

14.3.7 Rättegångskostnader

Om en rättegångspart är skattskyldig till mervärdesskatt och målet rör en verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för den mervärdesskatt som han blir debiterad av sitt ombud. Mervärdesskatten blir därmed inte en kostnad för honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte mervärdesskatt.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för mervärdesskatt utgör mervärdesskatten på ombudskostnaden en del av hans rättegångskostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta honom för hans rättegångskostnader bör vid beräkning av beloppet hänsyn tas till att mervärdesskatten är en kostnad för den vinnande parten i detta fall. Den förlorande part som har att utge ersättning till en ej skattskyldig vinnande part har inte rätt till avdrag för ingående skatt eftersom ersättningen inte grundar sig på något avtal mellan dessa parter om att tillhandahålla tjänster.

Skatteverkets mervärdesskatterättsliga bedömning vid ersättning för rättegångskostnader har ytterligare belysts i en skrivelse (RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120).

Processkostnader i skatteärenden

Ingående skatt som hänför sig till ombuds- och övriga kostnader i samband med skatteprocesser avseende en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med företagets hela verksamhet att avdragsrätt föreligger. Dessa kostnader är av sådan karaktär att de kan uppstå oberoende av företagets eget initiativ och de kan ytterst leda såväl till att företaget kan behålla rörelsekapital som till att ytterligare skatt ska betalas eller möjligen återfås. Avdragsrätt gäller oavsett om kostnaderna avser mål eller ärende om mervärdesskatt eller andra indirekta skatter eller om de avser 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. Skatteverket anser att avdragsrätt för ingående skatt också bör gälla för ett företags andra kostnader avseende hanteringen av verksamhetens skatter, såsom kostnader i samband med deklaration eller betalning av skatt (RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110).

Högsta förvaltningsdomstolen har, angående ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt m.m., funnit att det inte fanns någon anledning att anta att ett skattskyldigt bolag inte skulle ha rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för den aktuella skatteprocessen (RÅ 2002 not. 200).

Kammarrätten har ansett att de kostnader för advokattjänster som ett bolag haft i en skatteprocess får anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör en del av kostnadskomponenterna för bolagets produktion. I målet hade inte

framkommit annat än att den verksamhet som bolaget bedrev var fullt ut skattepliktig. Under dessa förhållanden hade bolaget rätt att dra av hela den ingående skatt som belöpte på advokatarvodet (KRSU 2006-06-19, mål nr 2729-05).

14.3.8 Bidragsfinansierade verksamheter

Avdragsrätten för ingående skatt begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. Exempel på detta är när stöd lämnas för kostnadstäckning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller för att ett företag lokaliseras till en viss ort.

Ytterligare ett exempel ges i en dom från Högsta förvaltningsdomstolen. Domen avsåg kostnader för uppförande av en hotellanläggning som delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde ingen begränsning av avdragsrätten (RÅ 1973 A13 [RSV Im 1973:13]).

Icke ekonomisk verksamhet

Om de aktiviteter för vilka bidrag erhålls utgör en särskild verksamhet i vilken omsättning saknas uppkommer emellertid andra förutsättningar för avdragsrätten. En sådan särskild verksamhet kan vara ett bidragsfinansierat projekt som bedrivs av ett eller flera skattesubjekt i ett s.k. samlingsprojekt.

Skatteverket anser att frågan om en särskild verksamhet eller del av verksamhet föreligger får avgöras genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Exempel på omständigheter som vid denna bedömning talar för att det är fråga om en särskild verksamhet eller verksamhetsdel är förekomsten av egen finansiering, personal, resultatuppföljning och budget. Enbart det faktum att en aktivitet är bidragsfinansierad medför inte i sig att det är fråga om en särskild verksamhet (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsrätt saknas för ingående skatt hänförlig till forskningsprojekt som inte genererar några skattepliktiga utgående transaktioner till vilka respektive förvärv kan knytas. Målet gällde ett bolag som dels tillhandahöll forskningstjänster mot ersättning, dels bedrev forskningsprojekt till förmån för allmännyttan utan att ta någon ersättning. Forskningsprojektet finansierades genom bidrag. Det var ostridigt i målet att bidragen inte utgjorde

ersättning för varor och tjänster och att det inte förekom någon omsättning i ML:s mening i projekten. Domstolen konstaterade att rätten till avdrag gäller oavsett hur förvärvet finansierats. En skattskyldig person kan dock även syssla med sådant som inte utgör omsättning i ML:s mening och som därmed faller utanför mervärdesskattesystemet. I så fall måste en fördelning av den ingående skatten göras. EU-domstolen har i målet C-437/06, *Securenta*, för den situationen uttalat att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa lämpliga metoder och kriterier som på ett objektivet sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående skatt. Eftersom projekten inte genererar några skattepliktiga utgående transaktioner till vilka de aktuella förvärven kan knytas så saknas avdragsrätt på den grunden. Enligt domstolens mening har bolaget heller inte visat att förvärven har sådant samband med verksamheten i övrigt att det av det skälet föreligger avdragsrätt (RÅ 2010 ref. 98).

I ett flertal avgöranden har kammarrätten ansett att de aktiviteter som bedrivs i bidragsfinansierade projekt där omsättningar saknas utgör en särskild verksamhet, se bl.a. KRNG 2001-06-11, mål nr 8366-1998. Kammarrätten har i den här nämnda domen bedömt avdragsrätten för ingående skatt för ett bolag där intäkterna i huvudsak bestod av bidrag från ägarna, staten och landstinget, och från andra offentliga organ. Dessa bidrag utgjorde en förutsättning för att bolaget skulle kunna fullgöra sitt s.k. ägaruppdrag som innebar tillhandahållande av tjänster utan ersättning. Kammarrätten 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 omfattas av mervärdesbeskattningen. Kammarrätten ansåg att innebörden av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är, i ett sådant här fall, att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser anskaffningar direkt hänförliga till tillhandahållande av tjänster utan ersättning och att avdragsrätten för ingående skatt som avser anskaffningar som är gemensamma för bolagets alla aktiviteter är begränsad till den andel av den ingående skatt som kan hänföras till aktiviteten konsulttjänster mot ersättning.

Att avdragsrätt inte ansetts föreligga för den ingående skatt som belöper på allmänna omkostnader hänförliga till aktiviteter som inte omfattas av mervärdesskattesystemet framgår

även av RÅ 2004 not. 6 samt av EU-domstolens dom C-437/06, *Securenta* (se vidare avsnitt 14.3.3).

EU-bidrag

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om avdragsrätt för ingående skatt vid mottagande av bidrag (stöd) från strukturfonderna och offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU. Nedan följer en redogörelse av Skatteverkets syn som framgår av denna skrivelse (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Bidragen utgör i normalfallet inte någon omsättning för mottagaren. Bidragens storlek bestäms av bl.a. avdragsrätten för ingående skatt på förvärv som är hänförliga till de aktiviteter som ska utföras inom det projekt som bidraget avser.

Intäkter som inte utgör ersättning för omsättning enligt ML, exempelvis EU-bidrag, och mot dem svarande aktiviteter faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och saknar primärt samband med systemet för avdragsrätt jfr bl.a. EU-domarna 89/81 *Hong Kong Trade*, C-333/91 *Sofitam* punkt 13 samt C-142/99 *Floridienne* och *Berginvest*, punkt 21. Ett bidragsfinansierat projekt utan omsättning ger således i sig inte upphov till avdragsrätt hos projektägaren eller deltagare däri. En bedömning av avdragsrätten måste därför göras hos de skattesubjekt som är med i projektet utifrån projektets samband med omsättningarna i de verksamheter som de är skattskyldiga för.

Avdragsrätt föreligger om det i ett projekt, som helt eller delvis finansieras med bidrag från strukturfonderna, görs förvärv och dessa förvärv ger upphov till eller annars har ett direkt och omedelbart samband med omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet i projektet eller i annat fall hos en deltagare i detta.

När varor eller tjänster förvärvas för att användas både för omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet och för en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt har den skattskyldige enbart rätt till avdrag för den ingående skatten till den del varorna och tjänsterna ska användas för omsättningar som medför skattskyldighet. Detta får i nu aktuellt avseende anses gälla oavsett vilket slags varor eller tjänster som förvärvas (jfr C-515/07, *VNLTO*).

Om en mottagare av bidrag till ett projekt i sin tur utger bidrag åt annan eller om projektdeltagare gör insatser i projektet får

Stimulans av nyföretagande

på motsvarande sätt i de enskilda fallen bedömas om omsättningar föreligger i dessa led. Ovan angiven skrivelse innehåller också ett antal exempel där bl.a. avdragsrätten för ingående skatt i EU-bidragsfinansierade verksamheter belyses.

Det finns ett antal stiftelser, föreningar, bolag m.fl. som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av nya företag genom att erbjuda gratis information och rådgivning till nya företagare. Verksamheterna finansieras i regel med bl.a. sponsorintäkter och avgifter. Skatteverket har i en skrivelse belyst vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för dessa företag (Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111).

Av skrivelsen framgår att skattskyldigheten och avdragsrätten avseende mervärdesskatt ska bedömas för varje sådan förening, stiftelse m.m. för sig.

Om omsättning sker av t.ex. reklamtjänster åt sponsorerna eller om konsulttjänster, undervisning m.m. tillhandahålls mot ersättning uppkommer skattskyldighet till mervärdesskatt i verksamheten. Motsvarande avdragsrätt för ingående skatt erhålls då.

I vissa fall bedrivs härutöver rådgivning, projektverksamhet m.m. utan andra inkomster än särskilda bidrag från staten, kommuner eller EU så att någon omsättning inte uppkommer. Avgörande för avdragsrättens omfattning är då om det som på detta sätt finansieras genom bidrag ingår i den övriga verksamheten eller utgör en särskild verksamhet eller del av verksamhet som inte omfattas av mervärdesbeskattningen.

14.3.9 Avveckling av verksamheten

För den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet upphör skattskyldigheten när verksamheten läggs ner eller överläts. När verksamheten upphör uppkommer normalt kostnader, som är hänförliga till den tidigare bedrivna verksamheten. Avdragsrätten kvarstår till dess att verksamheten helt har avvecklats. Det ska därvid föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och avvecklingen av verksamheten som medfört skattskyldighet. Däremot föreligger inte avdragsrätt i den mån förvärven är hänförliga till från skatteplikt undantagna transaktioner eller för att påbörja en sådan verksamhet (Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111).

Konkursförvaltararvode

Har den verksamhet som en konkursgäldenär bedrivit medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska konkursboet till följd av att det inträtt som skattskyldig i gäldenärens ställe ha rätt till avdrag för ingående skatt för kostnaderna för att avveckla verksamheten. Även för vissa åtgärder som enbart blir aktuella när verksamheten avvecklas i en konkurssituation kan kopplingen till den tidigare bedrivna verksamheten vara sådan att avdragsrätt föreligger eftersom kostnaderna som belöper på åtgärderna anses utgöra allmänna omkostnader i verksamheten. Avdragsrätt föreligger i sådant fall för mervärdesskatten på konkursförvaltararvodet i den mån verksamheten medfört skattskyldighet till mervärdesskatt.

Avser del av arvodet åtgärder som direkt går att hänföra till omsättning av olika tillgångar i verksamheten får en bedömning i stället göras enligt vad som annars gäller för avdragsrätt vid omsättning av en sådan tillgång.

Kostnader för åtgärder som konkursförvaltaren vidtar mot tidigare revisorer anses utgöra allmänna omkostnader för den tidigare verksamheten. Även kostnader som avser förvaltarens åtgärder mot tidigare styrelseledamöter avseende olovlig vinstutdelning kan anses utgöra allmänna omkostnader. Rätt till avdrag föreligger för den ingående skatten i den mån åtgärderna är hänförliga till den verksamhet som medför skattskyldighet.

Avdragsrätten för mervärdesskatt på konkursförvaltararvode belyses ytterligare i Skatteverkets skrivelse 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111.

Rivning, sanering

Skatteverket har uttalat att avdragsrätt kvarstår till dess en verksamhet helt har avvecklats. Detta gäller även för den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet (Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111).

Rivning och sanering av en fastighet sker ibland genom ett föreläggande från en kommun som ägaren ska följa. När fastighetsägaren måste vidta dessa åtgärder tar denne inte fastigheten i bruk för annan verksamhet utan åtgärderna blir ett led i att avveckla den tidigare bedrivna verksamheten. Har fastighetsägaren i ett sådant fall använt fastigheten i verksamhet som medfört skattskyldighet anser Skatteverket att avdragsrätten därför omfattar även mervärdesskatt som avser kostnader för avslutande av denna genom rivning av byggnaden och sanering av marken. Kostnaderna härför är konsumerade i den bedrivna verksamheten.

Byte av hyresgäst

Ett byte av hyresgäst kan enligt Skatteverkets uppfattning jämföras med en övergång till en ny uthyrningsverksamhet i de fall då bytet innebär att en tidigare beslutad frivillig skattskyldighet ska upphöra. Motsvarande gäller om den tidigare uthyrningen varit undantagen från skatteplikt och den nya uthyrningen kommer att omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet.

Skatteverket anser att förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad i samband med byte av hyresgäst i normal-fallet ska hänföras till inledandet av en ny uthyrnings-verksamhet. Detsamma gäller i regel reparation och underhåll. Avdragsrätt föreligger därför inte för ingående skatt avseende sådana byggåtgärder, om det redan då åtgärderna påbörjas står klart att verksamhetslokalen ska användas för uthyrning som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. I undantagsfall kan kostnader för vissa renoveringsåtgärder i samband med byte av hyresgäst anses strikt nödvändiga för att avveckla den tidigare uthyrningsverksamheten (Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 824926-10/111). Se vidare avsnitt 21.8.1.

14.3.10 Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln

Vid unionsinterna förvärv av varor gäller som huvudregel att beskattning ska ske i det land varan befinner sig i då transporten avslutas. Förvärvsbeskattning kan dock i vissa fall ske i Sverige även om den unionsinterna varustransporten inte medför att varan transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML). Se vidare avsnitt 9.4.2.6.

EU-domstolen har tolkat direktivet så att det inte föreligger rätt till omedelbart avdrag för den skatt som med tillämpning av reservregeln påförts ett företag i medlemsstaten när det inte hade visats att förvärven beskattats i det uppgivna destinationslandet vid s.k. trepartshandel (C-536/08 och C-539/08, X).

När beskattning har skett i Sverige enligt reservregeln föreligger normalt inte avdrags- eller återbetalningsrätt för den skatt som då påförts. Kan det dock med objektiva omständigheter visas att de förvärv som skatten avser har samband med transaktioner som beskattas antingen i Sverige eller i något annat EU-land föreligger rätt till avdrag eller återbetalning av den påförda skatten. Om beskattning sker hos den som påförts skatt enligt reservregeln eller hos dennes kund genom att

omvänd skattskyldighet tillämpas saknar avgörande betydelse (Skatteverket 2010-06-23, dnr 131 393060-10/111).
Beträffande återbetalning se avsnitt 15.6.

14.3.11 Övrigt

Jordbruksfastighet

Kammarrätten har ansett att en företagare (ägare till en jordbruksfastighet) inte visat att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som nedlagts i en dammanläggning och den eventuella omsättning som medför skattskyldighet i jord- och skogsbruket. Rätt till avdrag för ingående skatt förelåg därför inte (KRNJ 2007-08-29, mål nr 2169-06).

Skatteverket har i en skrivelse lämnat sin syn på avdragsrätt vid innehav av näringsfastighet (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111). Se vidare avsnitt 7.3.1.

Tredimensionell fastighet

Det är möjligt att bilda fastighet genom s.k. tredimensionell fastighetsindelning. Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur avdragsrätten för mervärdesskatt som belöper på kostnader för gemensamhetsanläggning eller avser servitutsrätter ska bedömas (Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111).

En gemensamhetsanläggning är en form av samfällighet vars kostnader fördelas på fastighetsägarna efter andelstal. Lantmäterimyndigheten fastställer ett andelstal för denna fördelning. Avdragsrätt föreligger för den andel av samfällighetens mervärdesskatt som belöper på fastigheten och till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Upplåtelse av servitutsrätt är en från skatteplikt undantagen omsättning. Till den del fastighetsägarens kostnader avser tillgångar, som helt eller delvis tjänar en annan fastighet föreligger av denna anledning inte rätt till avdrag för mervärdesskatten.

Arbetsgivarorganisation

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer (16 kap. 13 § IL). Anledningen till förbudet är att en likformighet med vad som gäller för löntagare eftersträvas. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är belagd med mervärdesskatt bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Parkerings- verksamhet	Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter (RÅ 1996 not. 281 och RÅ 1998 not. 172). Se vidare avsnitt 19.4.5.
Myndighets- utövning	Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som innebär att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga (RÅ 2003 not. 3).
Ideella föreningar – spelarförvärv m.m.	En ideell förening kan bli skyldig att betala utgående skatt för förvärv av tjänster från utlandet i vissa fall, även om verksamheten inte är yrkesmässig enligt bestämmelserna i 4 kap. 8 § ML, se vidare avsnitt 7.3.5. Rätt till avdrag för motsvarande belopp som ingående skatt föreligger dock endast i de fall förvärvet görs för en yrkesmässig verksamhet som föreningen bedriver och som medför skattskyldighet. Se vidare RÅ 2007 ref. 57 och Skatteverkets skrivelse 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-03-30.
Frikraft	Skatterättsnämnden har uttalat att ett elproducerande företag har rätt till avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för leverans av s.k. frikraft. Avdragsrätten gäller enligt Skatterättsnämnden oavsett om kraften är egenproducerad eller förvärvad från en utomstående leverantör (SRN 2004-06-24).
Utlägg m.m.	Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten varför rätt till avdrag inte föreligger för den eventuella ingående skatt som ingår i utlägget. Av avsnitt 12 framgår vad som förstås med ett utlägg i ML:s mening samt vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för mervärdesskatt vid vidarefakturerings, kostnadsfördelning och liknande transaktioner.
Bidrag kopplat till priset	Köparens avdragsrätt när bidrag är direkt kopplat till priset på en leverans och bidraget därför ska ingå i beskattningsunderlaget belyses i Skatteverkets skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111. Se även avsnitt 17.4.3.

14.4 Blandad verksamhet m.m.

14.4.1 Inledning

Blandad verksamhet innebär att det både görs skattepliktiga och undantagna omsättningar i en ekonomisk verksamhet.

Utgående skatt ska dock enbart redovisas för den del av verksamheten som är skattepliktig och som i övrigt medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Avdragsrätten för ingående skatt, som regleras i 8 kap. 13–14 §§ ML, är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9 eller 11–12 §§ ML jämföras här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Vid förvärv av varor och tjänster som endast delvis ska användas inom ramen för den ekonomiska verksamheten, dvs. inte i en s.k. blandad verksamhet, gäller i vissa delar andra principer för att fastställa avdragsrätten än vad som framgår av detta avsnitt. Se vad som sägs om förvärv delvis för verksamheten i avsnitt 14.3.2.

Beträffande den utgående skatten gäller 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 (7 kap. 7 § ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Av artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Ytterligare bestämmelser om avdragsrätt vid blandad verksamhet finns i mervärdesskattedirektivets artiklar 173.2, 174 och 175.

14.4.2 Avdragsrätten

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t.ex. hos ett utbildningsföretag med omsättning av tjänster som är både skattepliktiga och skattefria, ska avdraget för ingående skatt delas upp enligt följande.

Fullt avdrag

- Fullt avdrag medges för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall (8 kap. 3 § ML).

Inget avdrag

- Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Gemensamma förvärv

- För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).
- Ingående skatt avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § första stycket 1 ML).
- Om mer än 95 % av verksamhetens totala omsättning medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får ingående skatt som inte överstiger 1 000 kr för ett visst gemensamt förvärv dras av i sin helhet (8 kap. 14 § första stycket 2 ML).

Blandade förvärv

Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående skatt efter skälig grund kan komma i fråga. Den första tar sikte på det fallet att förvärvet i sig inte berättigar till avdrag. Om t.ex. en lantbrukare förvärvar ett parti takplåt avsedd för såväl bostadsbyggnad som ekonomibyggnader måste den ingående skatten på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jämför avsnitt 14.3.2.

Fördelningsgrunder

Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgren. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgren, ianspråkta utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jämför avsnitt 16 om jämkning av ingående skatt.

**Fördelning
avseende byggnad**

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående skatt som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggkostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår byggkostnadernas fördelning på olika byggnadsdelar av verifikationsunderlaget. I undantagsfall kan det tänkas att verifikationerna är otillräckliga som underlag för fördelningen. I sådana fall kan den skattskyldige beredas tillfälle att inkomma med intyg från byggmästare eller annan byggsakkunnig.

Exempel

En optiker låter renovera butikslokal och synundersökningsrum. Kostnaderna presenteras på en gemensam faktura. Vidare betalas elräkning för lokalerna, en faktura avseende en annonskampanj samt en faktura från Stadshotellet avseende invigningsfest för personalen. Mervärdesskatten avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Mervärdesskatten på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 21.8.1.

**Omsättning som
fördelningsgrund**

Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning av exempelvis föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till Skatteverket som en rättelse. Detta förfarande är tillämpligt för att bestämma avdragets storlek vid förvärvstillfället. När det gäller anskaffningar i blandad verksamhet kan bestämmelserna i 8 a kap. ML om jämkning av ingående skatt bli aktuella att tillämpa. Jämkning kan komma i fråga efter anskaffningsåret om avdragsprocenten ändras på grund av ändrad användning av investeringsvaror eller vid försäljning. Se avsnitt 16 om jämkning av ingående skatt.

När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive mervärdesskatt som bör användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ingående skatt.

Två verksamheter

Kammarrätten har bedömt att hänsyn ska tas till bidrag till mervärdesskattefri verksamhet vid beräkning av avdragsgill andel ingående skatt enligt 8 kap. 13 § ML. Målet gällde ett företag som i huvudsak bedrev en bidragsfinansierad och från skatteplikt undantagen verksamhet samt dessutom hade en mindre verksamhet som medförde skattskyldighet. Kammarrätten bedömde att företagets verksamheter var särskiljbara från varandra och ansåg därför att erhållna bidrag till den skattefria verksamheten skulle medräknas i nämnaren vid beräkning av avdrag för ingående skatt med omsättningen som fördelningsgrund (KRNS 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00).

Idrottsföreningar

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till mervärdesskatt, se avsnitt 7. Emellertid kan flera verksamheter förekomma i en förening. Den idrottsliga verksamheten medför inte skattskyldighet medan t.ex. en servering medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger då inte för ingående skatt på anskaffningar för den idrottsliga verksamheten eller för spelarnas och funktionärernas privata bruk, men för anskaffningar till serveringsverksamheten.

Banker

Banker är en företagskategori som har blandad verksamhet. Bankfacksuthyrning, depåverksamhet, inkassoverksamhet m.m. medför skattskyldighet medan in- och utlåningsverksamhet samt betalningsförmedling och värdepappershandel (omsättning och förmedling av aktier m.m.) är verksamhet som inte medför skattskyldighet.

I ett avgörande från Kammarrätten har domstolen inte godtagit en ökad avdragsrätt för ingående skatt, då en bank i efterhand ville justera avdragsrätten. Banken använde en fördelningsgrund som utgick ifrån antal anställda som arbetar i den verksamhet som medför skattskyldighet i förhållande till totalt antal anställda i banken. Kammarrätten ansåg att det inte gick att fastställa hur kostnaderna fördelar sig mellan de olika verksamhetsdelarna med den valda beräkningsmodellen (KRNS 2009-03-05, mål nr 6443-07).

Utbildningsföretag

Företag som sysslar med både utbildning och information kan ha blandad verksamhet. Vissa av deras tillhandahållanden kan vara undantagna från skatteplikt, t.ex. om de deltar i utbildning inom gymnasieskolan. Jämför avsnitt 25.

Bokföring

Den fördelning på avdragsgill respektive ej avdragsgill ingående skatt som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av mervärdesskatten ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Den som är deklarationsskyldig måste 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 (14 kap. 2 § SBL).

Motsvarande gäller enligt 10 kap. 31 § SBL för den som ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

14.5 Särskilda avdragsregler

Huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML är kompletterad med flera specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11 och 13–16 §§ samt i 10 kap. 12 § ML.

14.5.1 Övertagen verksamhet

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten. För avdragsrätt krävs att den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten (8 kap. 4 § första stycket 1 ML).

14.5.2 Delägare i samfällighet

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående skatt. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet, t.ex. jord- och skogsbruk. Avdraget får göras för den del av samfällighetens ingående skatt som motsvarar fastighetens andel av samfällighetens förvärv (8 kap. 4 § första stycket 2 ML). Detta gäller enbart om det finns någon avdragsrätt för fastighetens användning i verksamheten. Avdrag för ingående skatt får inte göras om fastigheten är en stadigvarande bostad. I övrigt gäller allmänna regler för avdragsrätt.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 2 ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående skatt. Anledningen är att föreningen vill att kostnaden för väghållning etc. relativt sett ska bli lika hög för de olika delägarna, oavsett om de är skattskyldiga enligt ML eller ej. En sådan inbetalning till föreningen utgör inte ingående skatt för delägaren och berättigar således inte till avdrag.

14.5.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning

Rätten till avdrag för ingående skatt tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för importhanteringen, antingen direkt eller via speditör. Om den svenske kunden i dessa fall har betalat importmomsen, utan att själv ha varit skattskyldig för importen, har han avdragsrätt för denna. 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 (8 kap. 4 § första stycket 3 ML).

Motsvarande avdragsrätt har den kund som har betalat ersättning för importmoms till den leverantör som varit skattskyldig för importen. Även i dessa fall förutsätts för avdragsrätt att den som betalat ersättningen hade haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen samt att leverantören inte är skattskyldig för annat än importen.

14.5.4 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för mervärdesskatt på förvärv inom landet, se avsnitt 15.

En speditör som för kunds räkning gör ett utlägg för ingående skatt i samband med import har inte avdragsrätt för ett sådant belopp eftersom det inte är fråga om skatt som belöper på ett förvärv i speditörens verksamhet. Avdragsrätt kan i stället föreligga hos speditörens uppdragsgivare.

Skatteverket anser att en skattskyldig uppdragsgivare som anlitar ett indirekt ombud för att hos Tullverket införtulla förvärvade varor har avdragsrätt för den, i tullräkning till ombudet, påförda mervärdesskatten. Detta gäller under förutsättning att förvärven avser en verksamhet hos uppdragsgivaren som medför skattskyldighet och att såväl avdragsrätten för skatten som det indirekta ombudskapet kan styrkas (Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att auktionsförrättare inte är berättigad till avdrag för importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten (RÅ 1988 ref. 144).

Särskilda frågor om avdragsrätt för importmoms vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter behandlas i avsnitt 32.5.2.

Skatteverket anser att varor som importeras av någon annan än ägaren endast för att de ska repareras här i landet och därefter exporteras ut ur landet inte förvärvas för omsättning eller för användning som anläggningstillgångar i importörens verksamhet. Avdragsrätt föreligger därför inte för den mervärdesskatt som importören blir påförd vid import av sådana varor. När det gäller motsvarande import men för utförandet av en reparationstjänst inom ramen för ett av importören lämnat garantiåtagande får importen anses utgöra ett led i den ursprungliga omsättningen av varorna. Skatteverket anser därför att importören i dessa fall har avdragsrätt för den mervärdesskatt som denne blir påförd vid importen under förutsättning att importörens omsättning av varorna medför skattskyldighet (Skatteverket 2008-04-02, dnr 131 146431-08/111).

För högt påförd importmoms

Det kan förekomma att det i efterhand visar sig att den importmoms som Tullverket debiterat i samband med import av varor till landet blivit påförd med för högt belopp. Fråga om återbetalning från Tullverket av den för högt inbetalda mervärdesskatten kan då uppkomma. Av 5 kap. 13 § tullagen (2000:1281) framgår emellertid att återbetalning inte sker av belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML eller som medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML. Avdragsrätt föreligger enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML för ingående skatt som hänför sig till import i

verksamheten. Detta gäller även om sådan mervärdesskatt betalats till Tullverket med för högt belopp. Motsvarande gäller även då importmoms kommit att påföras med för högt belopp på grund av att importen av varan felaktigt behandlats som skattepliktig av Tullverket.

**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.

Högsta förvaltningsdomstolen har haft att bedöma 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. Domstolen 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 (RÅ 2004 not. 196).

14.5.5 Köp av fastighet

En fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML, jfr avsnitt 6.6.2.2. Om en sådan fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som köper fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående skatt (8 kap. 4 § första stycket 4 ML). Jämför 8 kap. 19 § ML.

14.5.6 Koncerner

Slussningsregel

Inom en koncern förekommer det att verksamheten delas upp så att ett av företagen tillhandahåller skattefria tjänster, exempelvis finansieringstjänster eller lokaluthyrning, åt de andra företagen. Ingående skatt som avser inköp hänförliga till

de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan, enligt 8 kap. 4 § första stycket 5 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 21.12.

Överföring är tillåten mellan ett svenskt moderföretag och helägda svenska dotterföretag samt mellan dotterföretagen. Med ett helägt dotterföretag förstås ett aktiebolag, vars aktier till mer än 90 % ägs av ett annat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag.

Storleken av det avdrag som får föras över till ett visst företag inom en koncern ska beräknas utifrån värdet av de tjänster som har tillhandahållits företaget. Om tjänster har tillhandahållits flera företag inom en koncern, får således inte hela avdraget flyttas över till endast ett av företagen.

Bestämmelsen om koncernslussning kan under vissa förutsättningar tillämpas redan innan en mervärdesskattefri fastighetsupplåtelse påbörjas. Det måste för en sådan tillämpning kunna styrkas att den avsedda upplåtelsen kommer att ske till ett koncernföretag och att övriga villkor för att tillämpa regeln föreligger. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111.

Slussningsregeln är tillämplig bara inom en svensk koncern (dvs. mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag). Om ett svenskt moderbolag tillhandahåller ett utländskt dotterbolag tjänst, som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML, kan ingående skatt i anledning härav inte överföras till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska mervärdesskatt tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Mervärdesskatt ska därför inte tas ut (5 kap. 1 § jämfört med 5 kap. 5 § ML).

14.5.7 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

Det förekommer att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML för uttag av skattepliktiga tjänster i ett senare skede tar fastigheten eller lägenheten i anspråk för verksamhet som medför skattskyldighet. En sådan skattskyldig har rätt till avdrag för den utgående skatt som denne redovisat eller ska redovisa för uttag av nämnda tjänster (8 kap. 4 § första stycket 6 ML). Avdragets storlek bestäms av i vilken omfattning fastigheten eller lägenheten kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

Om avdrag erhållits enligt ovan för den s.k. uttagmomsen och den skattskyldige senare kommer att använda fastigheten eller lägenheten, eller den del som berättigat till avdrag, i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, kan jämkning till den skattskyldiges nackdel av det medgivna avdraget komma att aktualiseras. I det fallet avdrag erhållits endast delvis för den s.k. uttagmomsen på grund av delvis användning i skattefri verksamhet, och fastigheten eller lägenheten senare kommer att användas i större utsträckning i verksamhet som medför skattskyldighet, kan eventuellt ytterligare avdrag erhållas inom ramen för jämningsreglerna.

14.5.8 Avdragsrätt hänförlig till fastigheter

Från och med den 1 januari 2011 har det införts särskilda bestämmelser om avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till fastigheter som används både i verksamheten och för eget eller personalens privata bruk eller annat ändamål än den egna verksamheten (artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 4 a–c §§ ML). Vid förvärv som avser en fastighet ska den ingående skatten proportioneras och avdrag kan endast medges till den del fastigheten används i verksamheten. De nya bestämmelserna gäller dock inte för en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§ eller ingående skatt som är avdragsgill enligt 8 kap. 10 §. Se vidare avsnitt 14.3.2.2.

14.5.9 Avdragsrätt i samband med kost åt personal

Personalservering

Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför enligt 4 kap. 2 § ML skattskyldighet om värdet av kosten överstiger 30 000 kr. Driver arbetsgivaren serveringsrörelse eller annan skattepliktig verksamhet är han alltid skattskyldig för personal-

serveringen. Eftersom arbetsgivaren är skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror. Avdragsrätt föreligger dock inte i fråga om driftbidrag till utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Se vidare avsnitt 30.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende i likhet med Skatterättsnämnden ansett att sökandebolaget inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till förvärv för personalmatsalar. Bolaget hade personalmatsalar för anställda inom sin arbetsplats. Personalserveringen drevs av en fristående entreprenör. Bolaget hade kostnader för de lokaler som inrymmer personalmatsalarna. Sökanden anförde att området inte kan beträdas av utomstående. Vidare anfördes att verksamheten som bolaget bedriver kräver att personal finns tillgänglig dygnet runt och bolaget måste av denna anledning tillhandahålla personalen möjlighet att äta. Bolaget hänvisade bl.a. till domen i mål C-258/95, Fillibeck. Skatterättsnämnden ansåg att bolagets verksamhet inte kan anses bedriven under sådana särskilda förhållanden att det fordras att bolaget självt ombesörjer att de anställda har tillgång till personalmatsalar. Förvärven är därför enligt nämndens mening inte hänförliga till den av bolaget bedrivna verksamheten för att användas eller förbrukas i denna utan får i allt väsentligt anses tillgodose de anställdas privata konsumtion. Rätt till avdrag ansågs därför inte föreligga (RÅ 2008 not. 76).

Anställds kost vid tjänsteresor

Avdragsrätt föreligger inte för den ingående skatt som belöper på en arbetsgivares kostnad för en anställds kost i samband med endagsförrättningar eftersom en sådan kostnad är arbetstagarens personliga levnadskostnad. Detta gäller även om måltidskostnaden är avdragsgill vid inkomstbeskattningen. När det gäller motsvarande kostnad i samband med flerdygnsförrättningar föreligger avdragsrätt för den ingående skatt som kan anses belöpa på den anställdes ökning av levnadskostnaderna på grund av förrättningen. Detta under förutsättning att det är fråga om arbetsgivarens kostnad och att arbetsgivaren kan styrka avdragsrätten enligt vad som framgår av 8 kap. 5 § ML, se vidare avsnitt 14.8. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställda bör de av Skatteverket fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst kunna tillämpas. Detta innebär att det enbart är den ingående skatten på kostnaden utöver schablonvärdet som medför avdragsrätt.

14.5.10 Finansieringsföretag

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långgivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående skatt för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid sitt förvärv av varan (8 kap. 11 § ML). Denna avdragsrätt förutsätter att varan ursprungligen inte sålts med tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock dessa särskilda bestämmelser om VMB i 9 a kap. ML bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jämför avsnitt 32 och 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Vid köp av fordringar har finansieringsföretaget inte någon avdragsrätt.

I fråga om handel med s.k. leasingstockar föreligger skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt för förvärvaren i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

14.5.11 Avdragsrätt vid skada

I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser en verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälpes skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för mervärdesskatten avseende detta (8 kap. 3 § andra stycket ML). Avdrag får då göras antingen för den mervärdesskatt som belöper på kostnader för materialinköp, dvs. ej för värdet av eget arbete, eller för den mervärdesskatt som debiteras av den anlitate uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för mervärdesskatten till kostnaden exklusive mervärdesskatt för skadans avhjälpande. Den ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive mervärdesskatt.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälpes skadan, får han göra avdrag för mervärdesskatten som belöper på kostnaden för avhjälpandet. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpas skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska faktiskt avhjälpas skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive mervärdesskatt.

Båda skattskyldiga

**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 avhjälp skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan mervärdesskatt.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpa skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta mervärdesskatt. Den skadelidandes kostnad omfattar ju här även mervärdesskatten.

**Skadelidande
skattskyldig**

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälp skadan, har han avdragsrätt för mervärdesskatten belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan mervärdesskatt.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpa skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta mervärdesskatten, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

**Självrisk
vid säljares
reparation**

Det förekommer att säljare avtalar med ett försäkringsbolag om försäkring för varje såld vara. Premien ingår i försäljningspriset, men utgör inte någon synlig del för kunden. Vid skadefall reparerar säljaren varan mot att kunden betalar en självrisk. Försäkringsbolaget ersätter säljaren för kostnaden för det material som går åt vid reparationen. Säljaren har rätt till avdrag för mervärdesskatten på materialet. Säljaren ska redovisa utgående skatt på självriskbeloppet (RSV/FB Im 1985:5).

Personbil

Om ett försäkringsbolag ska betala ut en ersättning till en skadelidande för inköp av en personbil, och den skadelidande inte har avdragsrätt för mervärdesskatten, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket anser att en bilverkstad ska ta ut mervärdesskatt på ersättning som den erhåller för reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av annan bil. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras till den som ägde bilen vid skadetillfället eller till dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs.

Om den som ägde bilen vid skadetillfället inte är skattskyldig till mervärdesskatt och därför saknar avdragsrätt för ingående skatt uppgår dennes kostnad för att avhjälpa skadan till ett

belopp inklusive mervärdesskatt (Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111).

I samband med biluthyrning kan det inträffa att hyresmannen orsakar en kollision. Genom trafikförsäkringen ersätts reparationen av skadorna på motpartens bil. Uthyraren har därvid inte någon avdragsrätt för mervärdesskatten på reparationskostnaderna. Det är alltså hyresmannen som varit vållande gentemot tredje part. Däremot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

14.5.12 Broavgiften vid Öresundsbron

Öresundsbron

Genom ett särskilt avtal mellan Danmark och Sverige regleras bl.a. avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på passageavgiften vid överfart över Öresundsbron (SFS 2000:142).

Den mervärdesskatt som tas ut på broavgiften ska fördelas lika mellan Danmark och Sverige.

Företagare som är skattskyldiga för mervärdesskatt i Sverige har enligt avtalet och i överensstämmelse med de svenska mervärdesskattereglerna avdragsrätt för hela den på broavgiften belöpande mervärdesskatten, detta trots att hälften av den utgående skatten tillfaller Danmark. På motsvarande sätt har företagare som är skattskyldiga i Danmark avdragsrätt i enlighet med de danska reglerna.

För utländska företagare som varken är skattskyldiga för mervärdesskatt i Danmark eller i Sverige gäller att återbetalning av såväl dansk som svensk mervärdesskatt avseende broavgiften kan ske efter ansökan hos Skatteverkets skattekontor 9 Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö.

14.6 Avdragsförbud

14.6.1 Personbilar

Den som driver annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran, transport av avlidna, återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller körkortsutbildning som medför skattskyldighet har inte rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av en personbil (8 kap. 15 § ML). Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig personbefordran (jfr 3 kap. 5 § andra stycket ML).

Rätten till avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 % (8 kap. 16 § första stycket 2 ML).

Rätt till avdrag föreligger för all ingående skatt på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten (8 kap. 16 § första stycket 1 ML).

Se närmare om personbilar i avsnitt 22.

14.6.2 Stadigvarande bostad

Ingående skatt som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av (8 kap. 9 § första stycket 1 ML).

Avdragsförbudet gäller dock inte 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 (8 kap. 10 § ML). Avdragsförbudet gäller inte heller skatt på jordbruksarrende, även till den del arrendet avser värde av bostad.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. i de fall mervärdesskattepliktig verksamhet bedrivs helt eller delvis i en byggnad som anses utgöra stadigvarande bostad och för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder (se dock jordbruksarrende ovan). Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer och dylikt, utan även sådant som har en anknytning till det stadigvarande boendet. På grund härav medges inte avdrag för mervärdesskatt på vatten- och avloppsinstallationer m.m. som betjänar en bostad. Om sådana installationer är gemensamma för både boendet och t.ex. en mjölkproduktion får den ingående skatten dras av endast till den del den avser mjölkproduktionen. Som ytterligare exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

Inventarier

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om avdragsrätt hänförlig till inventarier i en stadigvarande bostad. Nedan följer en redogörelse av Skatteverkets syn som framgår av denna skrivelse (Skatteverket 2010-09-22 dnr 131 602507-10/111).

Avdragsförbudet gäller även anskaffning av sådan lös egendom som kan hänföras till bostaden. Lös egendom som kan hänföras till bostaden är sådan inredning eller inventarier som kan anses vara typiska för boende i en normal bostad. Detta innebär att oavsett vilken slags verksamhet som bedrivs i en byggnad eller del därav som omfattas av avdragsförbudet gäller detta även sådana tillgångar i byggnaden som exempelvis möbler, köksutrustning, TV-apparater och andra för boende typiska tillgångar. Även om sådana tillgångar, exempelvis kontorsmöbler, används i verksamhet som medför skattskyldighet gäller avdragsförbudet när de är placerade i en byggnad eller del därav som omfattas av avdragsförbudet.

I verksamhetslokaler som omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad kan det finnas inredning eller inventarier som är anskaffade för verksamheten och inte är sådana för boende typiska tillgångar som nämnts i det föregående. Sådan lös egendom bör inte hänföras till bostaden varför avdragsförbudet enligt Skatteverkets mening inte blir tillämpligt enbart på den grunden att egendomen finns i en byggnad eller del därav som omfattas av avdragsförbudet (se även KRNG 2010-04-27, mål nr 5622–5624-09 och KRNS 2010-06-16, mål nr 6982-09 och 7077-09).

**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 Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen 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 domar från Högsta förvaltningsdomstolen, 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**

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål, bedömt att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även om den aktuella byggnadens karaktär är en bostad (RÅ 2003 ref. 100 I och II). Av domskälen 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 första målet gällde ett bolag som uppförde ett småhus i två våningar. I byggnaden skulle fyra kontorsarbetsplatser inredas 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. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att några specialarrangemang i form av särskild utrustning eller anpassning inte planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten samt att det inte heller framstod som klart vilka delar av bostaden som skulle användas för verksamheten. Då några utrymmen i byggnaden inte inrättats och klart avskilts för något annat ändamål än stadigvarande bostad ansåg domstolen att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket ML var tillämpligt för hela byggnaden (RÅ 2003 ref. 100 [I]).

Högsta förvaltningsdomstolen 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 avsåg ett bolag som genomfört en renovering av ett småhus i tre plan. Bolagets ägare med familj bodde i byggnaden. På det nedre planet i byggnaden fanns en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Denna del, som hade

egen entré, bestod av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Teknisk utrustning hade installerats för en kostnad av ungefär 100 000 kr. Då det inte framkommit att denna del av byggnaden användes för annat än kontorsverksamheten och då den var helt avskild från byggnaden i övrigt fann Högsta förvaltningsdomstolen att den delen av byggnaden inte skulle anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Rätt till avdrag förelåg därför för den ingående skatt som hänförde sig till den del av byggnaden där verksamheten bedrevs (RÅ 2003 ref. 100 [II]).

Mot bakgrund av innehållet i dessa båda avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen har Skatteverket i en skrivelse redogjort för sin syn på tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111).

Av skrivelsen framgår att den ”anpassning för verksamheten” som krävs för avdragsrätt är att den byggnad eller byggnadsdel där verksamhet bedrivs tillförts sådan utrustning, tekniska och sanitära installationer, inredning m.m. som är normalt för den typ av verksamhet som bedrivs. För att kravet på ”klart avskild” verksamhetsdel dessutom ska vara uppfyllt får inte verksamhetsdelen vara en del av bostadsutrymmet exempelvis genom att det finns en gemensam entré eller det i övrigt framstår som om bostads- och verksamhetsdelarna är integrerade med varandra i den meningen att de kan användas som en enhet.

I det följande lämnas några exempel på avgöranden från kammarrätterna som, mot bakgrund av de refererade domarna från Högsta förvaltningsdomstolen, belyser tillämpningen av avdragsförbudet i olika situationer då en byggnad används såväl för bostadsändamål som i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Frisersalong i källare

Kammarrätten har delat länsrättens bedömning att en frisersalong som var inrymd i en källare inte omfattades av avdragsförbudet eftersom den anpassats för verksamheten samt att den klart avskiljts från bostadshusets bostadsdel. Källarlokalen uppgavs vara specialinredd för frisörverksamheten och hade separat ingång, särskild ventilationsanläggning samt en särskild branddörr som avskiljde lokalen från den övriga källaren. Vatten och avlopp hade dragits till schamponeringsstolar (KRNG 2004-09-09, mål nr 3824-04).

- Lägenhet med kontorsinredning** En ombyggd lägenhet som användes som kontor har av kammarrätten ansetts utgöra stadigvarande bostad i ML:s mening. Lägenheten bestod av tre rum, dusch, toalett och ett normalkök och var inredd med kontorsmöbler. Källaren i byggnaden användes som lager, förråd och verkstad för verksamheten. Anpassning av lokalerna för verksamheten hade skett genom draging av extra el- och dataledningar samt genom förbättrad belysning. Företagsledaren hade varit folkbokförd på lägenhetens adress under viss tid. Kammarrätten fann vid en samlad bedömning att lägenheten var att betrakta som stadigvarande bostad (KRSU 2004-10-27, mål nr 1110-03).
- Gemensamma utrymmen** Kammarrätten har instämt i länsrättens bedömning att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatt som avsåg en byggnad där ett bolag för sin verksamhet disponerade större delen av bottenvåningen i en tvåvåningsbyggnad. I övrigt beboddes byggnaden av en styrelseledamot i bolaget. Av omständigheterna i ärendet framgick dessutom att vissa utrymmen i byggnaden var gemensamma för verksamheten och för det privata boendet (KRNS 2005-05-30, mål nr 2592-04).
- Avskild vindslokal** I ett avgörande från Kammarrätten har en ombyggd vindslokal ansetts vara helt avskild från byggnaden i övrigt. Lokalen var belägen på ett eget våningsplan och hade en separat ingång från trapphuset utan någon övrig förbindelse med någon annan del av huset. Fyra personer hade sin permanenta arbetsplats i lokalen som saknade kök men var utrustad med ett pentry på ca 1 kvm. I övrigt var lokalen anpassad för verksamheten med tre arbetsstationer med datorer och bredbandsuppkoppling samt hade förvaringssystem för kontor och konferensutrustning. Kammarrätten ansåg att vindslokalen inte omfattades av avdragsförbudet (KRNS 2005-09-02, mål nr 7079-03).
- SPA** Kammarrätten har bedömt att ett ombyggt förråd, bastu och garage som låg cirka två meter från bostadshuset inte var så klart avskilt eller så särskilt anpassat att avdragsrätt förelåg. Förrådet byggdes om till en SPA-del med bastu, bubbelpool, dusch, wc och omklädningsrum. Vid sidan av den ursprungliga byggnaden, närmast garagedelen, byggdes en carport med en sådan takkonstruktion att en övervåning med konferensdel rymdes. Kammarrätten anförde att det förhållandet att vissa utrymmen användes i näringsverksamheten inte medförde att de i mervärdesskattehanseende skulle anses utgöra annat än en del av den stadigvarande bostaden (KRSU 2007-08-29, mål nr 960-06 och 962-06).

Samlad bedömning	Av redovisad praxis från kammarrätterna framgår att domstolarna, för att avgöra om en byggnadsdel omfattas av avdragsförbudet eller inte, gjort en samlad bedömning av samtliga omständigheter i de enskilda fallen. Vid denna bedömning har omständigheter såsom byggnadens karaktär, verksamhetsdelens avskildhet, omfattningen av särskild verksamhetsanpassning samt byggnadens användning haft särskild betydelse.
Servicebostäder	Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kommun inte hade avdragsrätt för ingående skatt som belöpte på servicebostäder och gruppboendestäder. De aktuella bostäderna uppläts 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 (RÅ 1993 ref. 30).
Äldreboende i lägenheter	Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked angående fråga om vad som är att anse som stadigvarande bostad (RÅ 1997 not. 245). 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. Skatterättsnämndens 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	Kammarrätten har bedömt att vid äldreboende, i vad som tidigare benämndes sjukhem eller ålderdomshem, bör utgångspunkten vid bedömningen av om äldreboendet sker i en stadig-

varande bostad eller inte vara den standard som ifrågavarande boende har. Härvid bör enligt kammarrätten beaktas om det finns tillgång till för en stadigvarande bostad normala funktioner såsom kokmöjligheter och sanitär utrustning. Kammarrätten hänförde också i förekommande fall en viss del av s.k. gemensamma ytor till stadigvarande bostad (KRNG 2001-10-18, mål nr 636-2000 och 6711-6714-2000).

En lägenhet kan dock i vissa fall omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad trots att det saknas kokmöjligheter. Vid en bedömning av om ett boende omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i ML får en samlad prövning göras avseende lägenhetens karaktär, användning och övriga omständigheter (se bl.a. RÅ 2005 not. 78).

Gemensamma ytor vid gruppboende

Frivillig skattskyldighet kan medges endast för uthyrningsbara ytor. Till ytor som inte är uthyrningsbara hör t.ex. trapphus och korridorer eller ytor som används för service eller underhåll av övriga lokaler i fastigheten. Ytor som är gemensamma såväl för uthyrning för vilken skatteplikt föreligger som för uthyrning som inte omfattas av skatteplikten (dvs. ytor som används både av vårdpersonal och av boende) bör enligt Skatteverkets uppfattning behandlas på motsvarande sätt.

Frivillig skattskyldighet, avseende gruppboende, kan därför endast medges för uthyrning av vårdytor och personalutrymmen. För uthyrning av bostäder och gemensamma ytor som används både av de boende och vårdpersonal medges inte frivillig skattskyldighet. Den andel av de gemensamma ytorna som kan anses hänförlig till bedriven vård får i stället anses som underordnad den skattepliktiga uthyrningen av vårdlokaler. Den del av de gemensamma ytorna som kan hänföras till stadigvarande bostad får anses som underordnad den från skatteplikt undantagna uthyrningen av stadigvarande bostad. Se vidare avsnitt 21.3.1.

Ovanstående innebär inte att det helt saknas avdragsrätt för ingående skatt för fastighetsägaren avseende de gemensamma ytorna. Avdragsrätt föreligger för den del som kan anses vara hänförlig till bedriven vård. En skälig fördelningsgrund för avdragsrätten kan vara förhållandet mellan de ytor som omfattas av frivillig skattskyldighet och den totala ytan minskad med de gemensamma ytorna (Skatteverket 2010-11-25, dnr 131 682627-10/111).

Elevhem

Kammarrätten, har bl.a. bedömt om ett elevhem var att betrakta som stadigvarande bostad eller ej. Rummen på elev-

hemmet saknade såväl matlagningsmöjligheter som sanitär utrustning och hade således en lägre standard än vad bostäder på den öppna bostadsmarknaden har. Kammarrätten yttrade i domskälen att när det gäller boende på elevhem får standarden anses underordnad användningssättet vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad eller ej. Eftersom eleverna stadigvarande bodde på elevhemmet fann domstolen att boendet var att hänföra till begreppet stadigvarande bostad och medgav således inte avdrag för den på elevhemmet belöpande ingående skatten (KRNJ 2002-10-11, mål nr 540-1999). Skatterättsnämnden har 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 (SRN 2004-05-11).

Skatteverket har i en skrivelse belyst skatteplikten för mervärdesskatt vid tillhandahållande av logi i elevhem och vid uthyrning av elevhem till en kommun (Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111).

Uthyrningsstuga

Skatterättsnämnden har bedömt avdragsrätten för ingående skatt avseende anskaffning av en sommarstuga som ett bolag avsåg att hyra ut (SRN 2000-10-04). 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. Nämnden ansåg här att bolaget hade avdragsrätt för ingående skatt på anskaffnings- och driftkostnader avseende stugan under förutsättning att bolaget av skattemyndigheten förklarats frivilligt skattskyldigt för mervärdesskatt för den aktuella uthyrningen.

Den andra situationen som Skatterättsnämnden tog ställning till 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 Skatterättsnämnden att bolaget hade avdragsrätt för den ingående skatt som belöpte på anskaffnings- och driftkostnader för stugan.

I sin motivering beträffande avdragsrätten yttrade nämnden att en fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör en stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtids-

uthyrning 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 Skatterättsnämnden inte ansetts utgöra stadigvarande bostad.

Skatteverket har i en skrivelse belyst flera mervärdesskatterättsliga frågor i samband med uthyrning av tillfällig bostad i rum och stugor (Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111).

Lägenheter

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende bedömt frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen, som fastställde förhandsbeskedet, angav att fastighetsägaren hade avdragsrätt för den ingående skatt som belöpte på kostnader för anskaffning och drift av de aktuella lägenheterna under förutsättning att denne var frivilligt skattskyldig enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. En lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet används inte för permanent boende och utgör därmed inte stadigvarande bostad i ML:s mening (RÅ 2002 not. 174).

Skatteverket anser att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som avser en bostadsrättsförenings upplåtelse av en bostadsrättslägenhet som nyttjas av bostadsrättshavaren enligt vissa samägarvillkor under en vecka varje år på obegränsad tid, eftersom denna upplåtelse är en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML (Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111). Se vidare avsnitt 19.3.1.

Företagsbostäder

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på bl.a. ombyggnad av lokaler till lägenheter för användning i en hotellliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelser av s.k. företagsbostäder. Domstolen bedömde att verksamheten var skattepliktig eftersom det var fråga om rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Därmed förelåg avdragsrätt för den ingående skatt som hänförde sig till utgifter för

ombyggnad och drift till den del fastigheten användes för denna verksamhet (RÅ 2002 not. 175). Se även RÅ 2002 ref. 67 med samma utgång.

Tröskelboende

Ett företags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning som s.k. tröskelboende utgjorde enligt ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked en ej skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Av motiveringen i förhandsbeskedet framgår att Skatterättsnämnden ansåg att bostadsmodulerna utgjorde stadigvarande bostäder, trots att vissa bostäder saknade kök/hygienutrymmen. Det primära i verksamheten var i detta fall att erbjuda bostad till de hemlösa. Bostäderna skulle användas för ett mer eller mindre permanent boende där inslaget av omsorg ansågs begränsat (RÅ 2005 not. 78).

Tillfälligt boende

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt utgången i ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden bedömt att ett företag, som hyr en byggnad för användning som tillfällig bostad åt sina anställda när de genomgår internutbildning, har avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv för byggnaden. Av skälen för domstolens avgörande framgår bl.a. följande: ”Den av bolaget förhyrda fastigheten innehåller, förutom vissa gemensamhetsutrymmen, 18 bostadslägenheter som används för korttidsboende i samband med personalutbildning. Ingen del av fastigheten används på ett sådant sätt att personalen därigenom bereds ett boende som för dem kan ersätta en stadigvarande bostad. Den nuvarande användningen uppges vara av mer permanent karaktär, och vissa ombyggnader av fastigheten har skett för att anpassa denna till verksamheten. Mot den nu angivna bakgrunden finner Regeringsrätten att bolagets förvärv för det aktuella korttidsboendet inte kan anses avse sådan stadigvarande bostad som enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML utesluter avdragsrätt.” (RÅ 2005 ref. 34).

Uthyrning till staten

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad kan vara tillämpligt på en uthyrning till staten, även för det fall frivillig skattskyldighet har medgetts. I målet var det frågan om en uthyrning av gästforskarbostäder till en statlig institution som i sin tur skulle hyra ut bostäderna till forskare. Bostäderna var till sin karaktär stadigvarande bostäder och skulle även användas på detta sätt av gästforskarna. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § ML är tillämpligt på uthyrningen till staten. Det förhållande att det saknas möjlighet att begränsa

Bostadsanpassningsbidrag

den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning till staten innebär inte att avdragsförbudet inskränks (RÅ 2010 ref. 43).

I flera kammarrättsdomar har den mervärdesskatt som belöper på kommunernas kostnader för s.k. bostadsanpassningsbidrag bedömts omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (se bl.a. KRNG 2001-10-18, mål nr 6711–6714-2000). Kammarrätten anger i den här nämnda domen att oavsett om det är kommunen genom en entreprenör eller den enskilde som i praktiken utför åtgärden är det fråga om åtgärder som vidtas i enskilda personers privatbostäder. De aktuella åtgärderna omfattas därför av avdragsförbudet.

14.6.3 Representationskostnader

Rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation grundar sig enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML på vad som gäller vid inkomstbeskattningen (16 kap. 2 § IL).

EU-domstolen har bedömt om ett antal nederländska avdragsförbud var tillräckligt specificerade för att vara förenliga med EU-rätten. De avdragsförbud som bedömdes var avdragsförbud som bl.a. avsåg tillhandahållande av måltider, drycker, avkopplingsaktiviteter till personal, affärs gåvor, eller andra gåvor. Domstolen angav att den möjligheten som finns för medlemsstaterna att bibehålla avdragsförbud förutsätter att de i tillräcklig utsträckning preciserar arten av och föremålet för de varor och tjänster som ska undantas från avdragssystemet. På så sätt garanteras att möjligheten inte utnyttjas till att införa generella undantag från avdragssystemet. EU-domstolen fann att samtliga de avdragsförbud som bedömdes i avgörandena var tillräckligt begränsade för att kunna identifieras (C-538/08 och C-33/09, X Holding).

Av domen framgår också att en tolkning av detta slag finner stöd i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatt, inom ramen för ett rådsbeslut på området, under inga förhållanden ska vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Mervärdesskattelagens avdragsbegränsning för ingående skatt som avser representation och liknande ändamål innehåller enligt Skatteverkets uppfattning en tillräcklig precisering av arten eller föremålet för de varor och tjänster som omfattas av avdragsförbudet för att uppfylla de krav på precisering som

följer av unionsrätten. När det gäller utgifter för lunch, middag och supé framgår dessutom uttryckligen av 16 kap. 2 § IL att utgifter av detta slag omfattas av avdragsförbudet när den angivna beloppsramen överskrids. Avdragsbegränsningen i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML avser ingående skatt på varor och tjänster som har anskaffats för representation eller liknande ändamål. Avdragsbegränsningen är därför inte hänförlig till alla förvärv av varor och tjänster, oberoende av deras art eller föremål. En avdragsbegränsning som avser representation eller liknande ändamål utgör därför enligt Skatteverkets uppfattning inte en enligt unionsrätten otillåten generell begränsning av avdragsrätten (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 477095-10/111).

14.6.4 Vissa varuleveranser till fartyg

Enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket ML. Avdragsförbudet gäller leverans av vissa slags varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland. Se vidare avsnitt 9.7.3.

14.7 Korrigering

14.7.1 Bonus, rabatt eller återbäring

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand, se avsnitt 11.8.

14.7.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Hur mervärdesskatt ska redovisas då en vara som sålts på avbetalning återtas framgår av avsnitt 11.10.1.

14.7.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående skatt ska hanteras när det uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 11.9 och 18.4.5.

14.8 Underlag för avdragsrätt

Mervärdesskattedirektivet

Vilka villkor som ska vara uppfyllda för att avdragsrätten ska få utövas framgår av artikel 178 i mervärdesskattedirektivet.

ML

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML (8 kap. 5 § ML).

Faktura

Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura (8 kap. 17 § ML). Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående skatt kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringskyldigheten fullgörs. Jämför avsnitt 17.

Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte när förvärvaren är skattskyldig för ett unionsinternt förvärv. I prop. 2007/08:25 ges på s. 221 exempel då fakturakravet kan frångås. Så kan vara fallet t.ex. då det kan styrkas med ett avtal mellan parterna.

Importdokument ska godtas som underlag för avdragsrätt för ingående skatt oavsett om detta förekommer elektroniskt eller i pappersform. Elektroniskt dokument ska dock endast godtas om den importerande medlemsstaten har infört ett elektroniskt system för fullgörande av tullformalitetserna och om det elektroniska dokumentet kan kontrolleras (artikel 18 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005).

Fel fakturamottagare

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser Skatteverket, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående skatten föreligger om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde.

Om fel fakturamottagare angivits men köparen ändå kan identifieras med ledning av andra uppgifter i fakturan kan köparen själv ersätta det felaktiga namnet med det korrekta. I andra fall kan köparen behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett av leverantören utfärdat intyg som utvisar vem som är den rätte fakturamottagaren (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Förvärv av fastighet

Vid förvärv av fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML ska den ingående skatten styrkas med en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form (8 kap. 19 § ML). Överlåtaren ska utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid för-

värv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående skatt belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § andra stycket 2 ML. Se vidare avsnitt 21.8.2.

Övertagen investeringsvara

Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt ska enligt 8 kap. 20 § ML som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 16.10.

Kostnadsersättning

Det förekommer att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättningar till anställda som haft kostnader för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Även om det i den anställdes kostnader skulle ingå erlagd mervärdesskatt har inte arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående skatt med anledning av utbetald kostnadsersättning. Detta eftersom den anställda inte är skattskyldig för mervärdesskatt och således inte ska påföra någon mervärdesskatt i sitt krav till arbetsgivaren.

Faktura utställd på en anställd

Om det kan anses naturligt att arbetsgivaren står för ett inköp kan den ersättning arbetstagaren erhåller från arbetsgivaren för ett inköp anses vara ersättning för ett utlägg för arbetsgivarens räkning i stället för en kostnadsersättning. När det är ett utlägg, har arbetsgivaren avdragsrätt för mervärdesskatten enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

Skatteverket har godtagit att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående skatt avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom. Den skattskyldige måste dock kunna visa att det är fråga om en anställds utlägg för hans räkning. Kvittot eller handlingen måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven i 11 kap. 8 § ML med undantag för att den anställdes namn står på underlaget i stället för arbetsgivarens namn (Skatteverket 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 22.

Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställda 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 anställda 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.

Arbetsstagarens utlägg

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställda 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 anställda inte gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning utan får en kostnadsersättning från denne föreligger som nämnts ovan inte avdragsrätt för ingående skatt hos arbetsgivaren.

Arbetsgivarens kostnad

I det fall bensinen betalas med arbetsgivarens kontokort och även om det inte är fråga om något förvärv för en av arbetsgivaren ägd eller hyrd bil, bör arbetsgivaren medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser tjänstekörningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Enskild firma

Om en egen företagare använder sin bil i verksamheten och bilen inte är bokförd som inventarium gäller motsvarande regler som redovisats ovan. Det innebär att om utgiften för bensinen inte bokförs i företaget medges inget avdrag, och om utgiften bokförs i företaget medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Villkor att säljaren är skattskyldig

Rätt till avdrag för ingående skatt förutsätter också att den som har debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Det ska således vara fråga om en yrkesmässig verksamhet eller en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförliga med näringsverksamhet och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet.

Auktionsinköp

Även vid inköp genom auktion gäller att avdragsrätten för ingående skatt ska styrkas med faktura. Ofta är det begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som säljs vid auktioner. För dessa varor kan de särskilda bestämmelserna om

marginalbeskattning (VMB) i 9 a kap. ML ofta vara tillämpliga, se avsnitt 32. Då dessa bestämmelser tillämpas, av inlämnaren i de fall auktionsförrättaren enbart uppträder som förmedlare eller av auktionsförrättaren i de fall denne förmedlar i eget namn, får något mervärdesskattebelopp inte anges i fakturan och förvärvaren har därför inte någon avdragsrätt. När allmänna bestämmelser tillämpas i stället för VMB ska avdrag för ingående skatt styrkas med en faktura som uppfyller de krav som anges i 11 kap. ML. Om auktionsförrättaren tar ut särskild provision av säljaren eller köparen ska också avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på sådan provision styrkas på motsvarande sätt. Se vidare avsnitt 17.8 angående fakturering i samband med auktionsförsäljning.

Exekutiv försäljning

Skatteverket har i en skrivelse belyst faktureringskyldigheten i samband med exekutiv försäljning. Av skrivelsen framgår att ett av KFM upprättat protokoll jämte eventuella särskilda kvittenser i enlighet med ML:s faktureringskrav kan användas som underlag för en köpares avdragsrätt för ingående skatt (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

**Begreppet ingående skatt
God tro saknar betydelse**

Av bestämmelserna i 8 kap. 2 § första stycket ML framgår att definitionen av ingående skatt, när det är fråga om ett förvärv av varor eller tjänster inom landet, utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Denna definition av ingående skatt är ovillkorlig och ger inte utrymme för att bedöma andra belopp som ingående skatt än sådana som debiterats av en skattskyldig säljare. Ett belopp som uppgivits avse mervärdesskatt av en säljare som inte är skattskyldig utgör därför inte ingående skatt enligt ML:s definition av detta begrepp. Till följd härav föreligger inte heller avdragsrätt för ett sådant belopp. Om förvärvaren kan anses ha varit i god tro eller inte beträffande säljarens skattskyldighet saknar härvid betydelse.

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsrätt inte föreligger för mervärdesskatt som felaktigt debiterats av en säljare (RÅ 2004 ref. 65). Den i målet aktuella omsättningen hade inte skett inom landet. Domstolen angav att ML:s bestämmelser om avdragsrätt ska tolkas mot bakgrund av direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) och åberopade EU-domstolens uttalande att rätten till avdrag för ingående skatt är begränsad till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, dvs. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats

inom ramen för skattskyldigheten (mål C-454/98, Schmeink & Cofreth, punkt 53).

**Skatt enligt
gällande lag**

EU-domstolen har fastslagit att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet inte omfattar sådan skatt som ska betalas endast för att den angivits på fakturan. Utnyttjandet av avdragsrätten är enligt EU-domstolen begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som betalats inom ramen för skattskyldigheten (C-342/87, Genius Holding).

EU-domstolen har återopat 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 (C-454/98, Schmeink & Cofreth).

Av domarna framgår att avdragsrätt inte föreligger för felaktigt debiterad mervärdesskatt. Det gäller även om den som ställt ut fakturan blir skyldig att betala in beloppet. Rätt till avdrag föreligger således inte för skatt som felaktigt angivits i en faktura trots att utställaren är betalningsskyldig för beloppet enligt 1 kap. 1 § tredje stycket samt 1 kap. 2 e § ML. Se avsnitt 4.7.

Bedrägerifall

EU-domstolen har behandlat olika transaktioner som har ansetts utgöra s.k. karusellbedrägerier (de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel). Av punkt 51 i domen framgår att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående skatt.

Avdrag för ingående skatt kan däremot enligt nämnda dom vägras för den enskilda transaktionen om det är utrett att den är ett led i ett mervärdesskattebedrägeri, t.ex. ett s.k. karusellbedrägeri. För att så ska kunna ske krävs dock att det är utrett med hänsyn till de objektiva omständigheterna att den skattskyldiga personen känt till eller borde ha känt till att han genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Detta innebär att avdrag inte kan vägras för sådana transaktioner i de fall god tro föreligger hos förvärvaren. Om det dock kan visas på objektiva grunder att sådan god tro inte föreligger kan avdrag vägras även om

varorna är riktiga och fakturorna uppfyller samtliga formella krav. Denna bedömning ska göras för varje enskild transaktion i en transaktionskedja. Vad som utgör objektiva grunder måste avgöras från fall till fall.

Skatteverket anser att en skattskyldig som tar emot en faktura från en på fakturan angiven säljare som inte är skattskyldig för den fakturerade omsättningen inte har rätt att göra avdrag för det belopp som betecknats som mervärdesskatt i fakturan. När någon omsättning som medför skattskyldighet inte har ägt rum från den på fakturan angivne säljaren saknar frågan om god tro betydelse för fakturamottagarens avdragsrätt. Skatteverkets bedömning grundas bl.a. på EU-domstolens uttalanden i målen C-354/03 Optigen, C-439/04 och C-440/04 Kittel, C-454/98 Schmeink & Cofreth, C-342/87 Genius Holding, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken samt RÅ 2004 ref. 65 (Skatteverket 2008-06-12, dnr 131 382472-08/111).

Betydelsen av god tro vid avdrag för ingående skatt har prövats av kammarrätten. Enligt kammarrättens bedömning var utgångspunkten i målet C-354/03 Optigen och de förenade målen C-439/04 och 440/04 Kittel att de objektiva kriterierna måste vara uppfyllda för att mervärdesskatt ska betalas och för att rätt till avdrag för ingående skatt ska föreligga. I såväl Optigen som i Kitteldomen var de objektiva kriterierna för skattskyldighet uppfyllda men missbruk hade förekommit i ett tidigare led. I det aktuella målet konstaterades att någon omsättning inte ägt rum mellan parterna. Kammarrätten ansåg därför att de objektiva kriterierna för avdrag för ingående skatt enligt den i målet aktuella fakturan inte var uppfyllda, varför frågan om god tro saknade betydelse för köparens avdragsrätt. Domen har överklagats av den skattskyldige, men Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövnings-tillstånd (KRNS 2008-04-29, mål nr 1139-07 och 1141-07).

I ett annat avgörande har kammarrätten ansett att avdragsrätt föreligger trots att de personer som uppträtt som säljare i själva verket inte kunnat bedriva någon skattepliktig verksamhet och alltså objektivt sett inte kunnat debitera någon mervärdesskatt. Kammarrätten anförde, med bl.a. hänvisning till C-409/04 Teleos och de förenade målen C-439/04 och C-440/04 Kittel, att avdrag för ingående skatt kan komma ifråga trots att villkoren objektivt sett inte är uppfyllda. En förutsättning är dock att förvärvaren inte har och inte heller borde ha insett att den debiterade mervärdesskatten var oriktig (KRNG 2009-12-04, mål nr 1059–1060-09). Skatteverket har överklagat domen,

men Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd. Kammarrätten har dock kommit till motsatt slutsats i ett annat avgörande och ansett att avdragsrätt inte föreligger om de objektiva kriterierna för avdragsrätt inte är uppfyllda (KRNG 2010-12-30, mål nr 3266-10).

Kammarrätten har även i ett flertal ytterligare domar kommit fram till att de objektiva kriterierna måste vara uppfyllda för att mervärdesskatt ska betalas och för att rätt till avdrag för ingående skatt ska föreligga samt uttalat att god tro inte kan läka det faktum att de formella förutsättningarna måste vara uppfyllda (se bl.a. KRNS 2009-09-25, mål nr 6415-08 m.fl.). Domen har överklagats av den skattskyldige, men Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

15 Rätt till återbetalning av ingående skatt

15.1 Inledning

10 kap. ML

Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt saknar rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML. Den som bedriver en verksamhet i vilken omsättningen inte medför skattskyldighet har i vissa särskilda fall i stället rätt till återbetalning av skatt. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning som utgör s.k. kvalificerade undantag från skatteplikt samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Se närmare beskrivning i avsnitten 15.5, 15.6 och 15.10. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML och de inskränkningar i denna som framgår därav, se avsnitt 14. Rätten till återbetalning omfattar endast sådan ingående skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet (10 kap. 13 § ML).

Ingående skatt för den som på detta sätt är återbetalningsberättigad redovisas i skattedeklarationen, alternativt i självdeklarationen, på raden för ingående skatt.

Rätt till återbetalning av ingående skatt kan under vissa förutsättningar föreligga även för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar. Se avsnitten 15.2 och 15.4.

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 34.

Unionsinterna förvärv

Den som beskattas i Sverige för unionsinternt förvärv har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för ingående skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för ingående skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i mervärdesskattefri verksamhet.

Den ingående skatten uppgår vid ett unionsinternt förvärv till ett belopp motsvarande den utgående skatt som ska redovisas med anledning av förvärvet (8 kap. 2 § andra stycket ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om rätt till avdrag eller återbetalning vid unionsinterna förvärv finns i artikel 168 c i mervärdesskattedirektivet. I artiklarna 169–171 finns mervärdesskattedirektivets övriga bestämmelser om återbetalning.

15.2 Återbetalning till utländska företagare

15.2.1 Rätt till återbetalning

Definition

Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i 10 kap. 1–3 §§ ML. En förutsättning för återbetalning är att det är fråga om en utländsk företagare enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML. Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Se vidare avsnitt 39.

EU:s direktiv

EU:s bestämmelser om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare fanns tidigare i rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG), åttonde direktivet och rådets trettonde direktiv (85/560/EEG), trettonde direktivet. Den 1 januari 2010 upphörde det åttonde direktivet att gälla och ersattes av direktiv 2008/9/EG. Direktiv 2008/9/EG innehåller regler om återbetalning av skatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat. Det trettonde direktivet avser återbetalning till skattskyldiga som inte är etablerade inom unionen.

**Nya regler fr.o.m.
1 januari 2010**

Som en följd av direktiv 2008/9/EG har reglerna i ML om återbetalning till utländska företagare kompletterats och ändrats. Det gäller framförallt förfarandereglerna i 19 kap. ML. Det har bl.a. införts ett nytt elektroniskt förfarande för återbetalning till utländska företagare som är etablerade inom unionen. I 19 kap. ML regleras dels förfarandet för utländska företagens ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt i Sverige, dels hur företagare som är etablerade i Sverige ska ansöka om återbetalning av mervärdesskatt i andra EU-länder (se vidare avsnitt 15.3).

**Förutsättningar
för rätt till
återbetalning**

För rätt till återbetalning krävs att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen, i det fall den görs inom EU, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs, och
3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML om omsättningen gjorts här i landet.

En utländsk företagare har också rätt till återbetalning för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c ML, s.k. omvänd skattskyldighet (10 kap. 1 § ML).

**Elektroniska
tjänster**

En särskild ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt får tillämpas av utländska företagare, som inte är etablerade inom EU, och som till icke näringsidkare inom EU tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 18 § 12 ML (10 a kap. SBL). Se vidare avsnitt 43. En sådan utländsk företagare har rätt till återbetalning av den ingående skatt som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige (10 kap. 4 a § ML). Ansökan om återbetalning får göras på det sätt som gäller för utländska företagare som inte är etablerade inom EU, se avsnitt 15.2.2.2.

**Återbetalnings-
rättens inträde**

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 (10 kap. 3 § ML).

Begränsningar

Rätten till återbetalning omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet (10 kap. 13 § ML). Avdragsförbudet i 8 kap. 9, 15 och 16 §§ ML måste alltså beaktas vid återbetalningen. Detsamma gäller reglerna om blandad verksamhet i 8 kap. 13 § ML. För den utländske företagare som är etablerad i ett annat EU-land begränsas rätten till återbetalning även av reglerna för blandad verksamhet i det EU-land där företagaren är etablerad (10 kap. 13 a § ML).

Återbetalning sker inte heller av belopp som felaktigt angetts som mervärdesskatt i en faktura. Det kan exempelvis röra sig

om en felaktig skattedebitering vid sådan försäljning av varor till andra EU-länder som är undantagen från skatteplikt eller när mervärdesskatt felaktigt debiterats på transaktioner som är omsatta utomlands (10 kap. 13 b § ML). I dessa fall får i stället den utländske företagaren söka rättelse hos säljaren.

EU-domstolen har ansett att mervärdesskatt som enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats och betalats in, inte kunde återbetalas med stöd av åttonde direktivet. Det är, bortsett från i särskilt angivna fall, endast säljaren som är betalningsskyldig till skattemyndigheterna i omsättningslandet. Det föreligger inte något hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken endast säljaren kan begära återbetalning av mervärdesskatt som betalats till skattemyndigheterna. Domstolen tillägger dock att om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt från säljaren, måste medlemsstaterna föreskriva ”nödvändiga instrument” för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats (C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken). Numera framgår det uttryckligen av direktiv 2008/9/EG att en utländsk företagare endast har rätt till återbetalning enligt direktivet av belopp som utgör mervärdesskatt enligt den återbetalande medlemsstatens lagstiftning.

En svensk säljare som exempelvis felaktigt debiterat mervärdesskatt vid en försäljning av varor till ett företag i ett annat EU-land bör rätta detta genom att rätta sin försäljning och i stället tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML. Ett krav är dock att det vid rättelsen finns handlingar som styrker att köparen vid förvärvstillfället var registrerad som skattskyldig i ett annat EU-land. För ändring av säljarens betalningsskyldighet för det som mervärdesskatt angivna beloppet krävs att denne utfärdar en kreditnota. Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota (13 kap. 28 § ML).

ML:s regler om felaktigt uttagen mervärdesskatt innebär att en utländsk företagare inte själv kan begära återbetalning från Skatteverket av en felaktigt uttagen mervärdesskatt. Företagaren får i stället vända sig till säljaren för att återfå det felaktigt uttagna beloppet. Om säljaren inte frivilligt betalar tillbaka beloppet får den utländske företagaren vända sig till allmän domstol för att enligt civilrättsliga regler återkräva beloppet av säljaren. I samband med införandet av de nya reglerna om återbetalning har Regeringen uttalat att ett sådant förfarande uppfyller den unionsrättsliga effektivitetsprincipen,

dvs. det är inte omöjligt eller orimligt svårt för den utländske företagaren att återfå beloppet (prop. 2009/10:15 s. 154).

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 (10 kap. 2 § ML).

En utländsk företagare har inte heller rätt till återbetalning av ingående skatt på förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet. Rätt till återbetalning föreligger dock för den ingående skatt som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning av vara inom landet där köparen är skattskyldig (10 kap. 2 § andra stycket och 1 § andra stycket ML).

Vid omsättning av resetjänster föreligger i vissa fall inte avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärvade varor och tjänster (9 b kap. 3 § ML). Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning för utländsk företagare, se avsnitt 31.5.

15.2.2 Förfaranderegler

Från och med den 1 januari 2010 gäller delvis ändrade regler om ansökningsförfarandet och förfarandet i övrigt vid återbetalning till utländska företagare. Dessa regler återfinns i 19 kap. ML. I 20 kap. ML finns regler om omprövning och överklagande.

Särskild ansökan

För utländska företagare som är etablerade inom EU gäller fr.o.m. den 1 januari 2010 ett elektroniskt ansökningsförfarande, se avsnitt 15.2.2.1 Utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land ska, som tidigare, lämna ansökan på särskild blankett, se avsnitt 15.2.2.2. Utländska företagare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige ska dock ansöka om återbetalning i skattedeklaration eller självdeklaration, se avsnitt 15.2.2.3. Vad som gäller när näringsidkare som är etablerade i Sverige ansöker om återbetalning från andra EU-länder framgår av avsnitt 15.3.

Minimibelopp

Om återbetalningsperioden är minst tre kalendermånader men inte helt kalenderår ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kr. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av ett kalenderår ska det sökta beloppet vara minst 500 kr (19 kap. 7 och 24 §§ samt 34 § tredje stycket ML). Före den 1 januari 2010 återbetalades inte belopp som understeg 2 000

respektive 250 kr. Dessa minimibelopp avsåg det återbetalningsbelopp som skulle ha beslutats om inte bestämmelsen hade lagt hinder i vägen.

15.2.2.1 Utländska företagare som är etablerade i annat EU-land

Ansökan

Från och med den 1 januari 2010 ska utländska företagare som är etablerade inom EU ansöka om återbetalning genom att lämna en elektronisk ansökan till den behöriga myndigheten i det EU-land där företagaren är etablerad (etableringsmedlemsstaten). En förutsättning för att den utländske företagaren ska kunna ansöka om återbetalning genom det elektroniska förfarandet är dock att denne under återbetalningsperioden inte har omsatt några varor eller tillhandahållit några tjänster i Sverige. Det finns två situationer då det elektroniska förfarandet ska tillämpas trots att den utländske företagaren har omsatt varor eller tillhandahållit tjänster i Sverige. Det första undantaget avser tillhandahållande av vissa särskilt angivna transporttjänster och stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt ML. Det andra undantaget avser omsättning av varor och tillhandahållande av tjänster till en köpare som är skattskyldig för omsättningen, s.k. omvänd skattskyldighet (19 kap. 1 § ML).

En utländsk företagare som vill ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § ML men under återbetalningsperioden har omsatt varor eller tillhandahållit tjänster som inte omfattas av ovan angivna undantag, ska ansöka om återbetalning i en skattedeklaration eller självdeklaration (se avsnitt 15.2.2.3).

Tidsfrist

En elektronisk ansökan ska ha kommit in till den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden (19 kap. 8 § ML). För ansökningar om återbetalning som gäller återbetalningsperioder under 2009 gäller en förlängd tidsfrist fram till den 31 mars 2011 (SFS 2010:1897 om införande av en ny punkt 4 i övergångsbestämmelserna till SFS 2009:1333).

Etableringsstatens kontroll

Myndigheten i etableringsmedlemsstaten ska kontrollera om sökanden är skattskyldig enligt det landets bestämmelser innan ansökan vidarebefordras till Skatteverket. Av artikel 34a.1 i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 framgår att den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten, när den tar

emot en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, på elektronisk väg inom 15 dagar ska vidarebefordra ansökan till de behöriga myndigheterna i berörd återbetalande medlemsstat. Därigenom bekräftar myndigheten i etableringsmedlemsstaten att sökanden är en i mervärdesskattehänseende beskattningsbar person samt att det registreringsnummer för mervärdesskatt som denna person har uppgett är giltigt för återbetalningsperioden.

Ansökans innehåll

En ansökan om återbetalning ska innehålla följande identifikationsuppgifter.

1. sökandens namn och fullständiga adress,
2. en adress för kontakt på elektronisk väg,
3. sökandens registreringsnummer till mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer,
4. uppgifter om bankkonto för återbetalning, inbegripet IBAN- och BIC-koder, samt
5. för varje faktura eller importdokument
 - a. varu- eller tjänsteleverantörens namn och fullständiga adress,
 - b. varu- eller tjänsteleverantörens registreringsnummer till mervärdesskatt,
 - c. prefixet för Sverige enligt artikel 215 i mervärdesskattedirektivet, och
 - d. fakturans eller importdokumentets datum och nummer.

De uppgifter som anges i 5 b och c ska dock inte anges om ansökan avser import (6 § MF).

Utöver ovan angivna identifikationsuppgifter ska en ansökan om återbetalning innehålla en beskrivning av sökandens affärsverksamhet och uppgift om den återbetalningsperiod ansökan avser. Vidare ska ansökan innehålla en förklaring att sökanden under återbetalningsperioden inte omsatt varor eller tjänster i Sverige. Detta gäller dock inte vissa transporttjänster eller stödtjänster som är undantagna från skatteplikt eller varor och tjänster som köparen är skattskyldig för.

Några fakturor ska inte biläggas ansökan men mervärdesskattebelopp och beskattningsunderlag ska specificeras för varje faktura och importdokument. För varje faktura eller

importdokument ska även arten av de förvärvade varorna och tjänsterna beskrivas med följande koder.

1. bränsle,
2. hyra av transportmedel,
3. utgifter med anknytning till transportmedel (bortsett från de varor och tjänster som hänförs till kod 1 eller 2),
4. vägtullar och vägavgifter,
5. utgifter för resor, såsom passageraravgift för taxi och kollektivtrafik,
6. logi,
7. mat, dryck och restaurangtjänster,
8. inträdesavgifter till mässor och utställningar,
9. utgifter för lyxartiklar, underhållning och representation,
10. övrigt.

Om sökanden använder kod 10 ska de levererade varornas och tillhandahållna tjänsternas art anges i text (7 § MF).

Om ansökan avser ingående skatt på förvärv som omfattas av begränsningar i avdragsrätten, t.ex. hyra av personbil eller utgifter för representation, eller på passageavgiften för den fasta vägförbindelsen över Öresund ska sökanden lämna ytterligare uppgifter (19 kap. 4 § ML). Även dessa uppgifter ska lämnas i form av särskilda koder (8 § MF).

Om sökandens verksamhet innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet, s.k. blandad verksamhet, ska för varje faktura eller importdokument anges den avdragsgilla andelen av den ingående skatten angiven i procent (19 kap. 2 § ML).

En ansökan ska anses ingiven till den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten endast om den innehåller alla de uppgifter som krävs enligt ovan (19 kap. 8 § ML).

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 (19 kap. 6 § ML).

Begäran om ytterligare uppgifter

Om Skatteverket anser att ytterligare uppgifter behövs för att fatta beslut om återbetalning kan sådana uppgifter begäras från sökanden, den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten eller från någon annan. Skatteverket får även begära in originalet av berörd faktura eller importdokument om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran. En sådan originalhandling ska senast i samband med att Skatteverket meddelar sökanden sitt beslut återsändas till den som har givit in handlingen (9 § MF). Skatteverkets begäran om ytterligare uppgifter ska göras inom fyra månader från det att ansökan kom in till verket. De begärda uppgifterna ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran. Skatteverket har möjlighet att begära ytterligare uppgifter upprepade gånger.

Beslut

Beslut om återbetalning ska meddelas den sökande senast fyra månader från den dag ansökan kom in till verket om Skatteverket inte begärt in några ytterligare uppgifter.

Om ytterligare uppgifter begärts ska beslutet meddelas sökanden senast två månader från den dag de begärda uppgifterna kom in till Skatteverket. Kommer de begärda uppgifterna inte in inom en månad från den dag sökanden fick begäran ska beslut meddelas senast två månader från den dag denna tidsfrist löpt ut. När ytterligare uppgifter begärts in har dock Skatteverket alltid minst sex månader på sig för att avgöra ärendet, räknat från den dag ansökan kom in.

Skatteverket har, som nämnts, möjlighet att begära ytterligare uppgifter flera gånger (kompletterande ytterligare uppgifter). Om sådana kompletterande ytterligare uppgifter begärts måste beslut meddelas senast inom åtta månader från den dag ansökan kom in.

Ansökan anses ha avslagits om beslut inte meddelats inom ovanstående tidsfrister.

Utbetalning

Belopp som ska återbetalas ska utbetalas senast inom tio arbetsdagar från den dag tidsfristen för att meddela beslut löpt ut. Beloppet ska betalas ut i Sverige. Efter begäran kan dock sökanden få beloppet utbetalt i annat EU-land (19 kap. 19 § ML).

Ränta

Sökanden ska tillgodoföras ränta om utbetalningen sker efter den tidpunkt som anges ovan (19 kap. 20 § ML). Ränta ska beräknas fr.o.m. dagen efter den dag då utbetalning skulle ha skett enligt 19 kap. 19 § ML till den dag utbetalning faktiskt

görs. Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 19 kap. 14 § SBL (19 kap. 21 § ML). Om sökanden inte inkommit med begärda ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter inom föreskriven tid går dock rätten till ränta förlorad.

Korrigerings vid blandad verksamhet

Om sökanden har s.k. blandad verksamhet i etableringsmedlemsstaten föreligger bara rätt till återbetalning till den del den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill enligt etableringsmedlemsstatens tillämpning av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet. Om den avdragsgilla andelen vid blandad verksamhet preliminärt baseras på föregående års transaktioner och en justering sedan sker när den slutliga andelen för året har bestämts i enlighet med etableringslandets tillämpning av artikel 175 i mervärdesskattedirektivet, ska sökanden korrigera de belopp som denne har ansökt om återbetalning för eller som redan har återbetalats. Korrigeringen ska göras under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden och ska ske i en ansökan om återbetalning. Om någon sådan ansökan inte lämnas under detta kalenderår ska korrigeringen i stället ske genom en särskild anmälan via den elektroniska portalen i etableringsmedlemsstaten (19 kap. 15 § ML).

Återkrav

Om en sökande har fått en återbetalning på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. Betalning ska ske senast 30 dagar från den dag Skatteverket meddelat sökanden sitt beslut. Belopp som ska betalas tillbaka och obetalda skattetillägg får avräknas mot belopp som sökanden är berättigad att återfå enligt en annan ansökan om återbetalning (19 kap. 17 § ML). Skatteverket får inte vidta åtgärder för att återkräva ett oriktigt återbetalt belopp senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut (19 kap. 18 § ML).

Omprövning

Beslut om återbetalning kan omprövas såväl på den sökandes begäran som på initiativ av Skatteverket. För de utländska företagare som är etablerade inom EU gäller omprövningsreglerna i 21 kap. SBL (20 kap. 2 § ML). Detta innebär bl.a. att sökandens begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser.

Dessa omprövningsregler gäller dock inte om 19 kap. 17 och 18 §§ ML är tillämpliga (se kantrubrik Återkrav ovan). Om sökanden har fått återbetalning på ett bedrägligt eller annars

oriktigt sätt ska Skatteverket besluta att kräva tillbaka felaktigt återbetalt belopp enligt dessa regler.

Överklagande

Beslut som avser återbetalning till utländsk företagare som är etablerad inom EU kan överklagas enligt reglerna i 22 kap. SBL (20 kap. 1 § första stycket ML). Överklagandet ska alltså ha kommit in senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Besluten får överklagas hos den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövas (14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar). Skatteverket handlägger utländska företagares ansökningar om återbetalning av ingående skatt på utlandsskattekontoret i Malmö och skattekontor 9 i Stockholm. Besluten får därmed överklagas hos förvaltningsrätten i Malmö respektive förvaltningsrätten i Stockholm.

15.2.2.2 Utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land

Ansökan

Utländska företagare som inte är etablerade inom EU ska ansöka om återbetalning hos Skatteverket på särskild blankett. Detta gäller under förutsättning att den utländske företagaren inte är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 SBL (se avsnitt 15.2.2.3).

Företagare från Albanien, Bosnien-Hercegovina, Färöarna, Grönland, Island, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Serbien och Turkiet ska använda blankett SKV 5811 som ska skickas till Skatteverket, utlandsskattekontoret Malmö. Övriga företagare, som inte är etablerade inom EU, ska använda blankett 5801 som ska skickas till Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm. Ansökan ska vara undertecknad av sökanden eller dennes ombud.

Till ansökan om återbetalning ska fogas faktura i original eller vid import tullräkning, som styrker skattebeloppet. I samband med beslut om återbetalning förses handlingen med påskrift om beslutad återbetalning. Skatteverket ska senast i samband med att verket meddelar sökanden sitt beslut avseende ansökan återsända originalhandling till den som givit in handlingen (9 § MF).

Av artikel 218 i mervärdesskattedirektivet framgår bl.a. att elektroniska fakturor är tillåtna i medlemsstaterna. Skatteverket anser att en utskrift av en elektronisk faktura kan godtas som underlag vid utbetalning till utländska företagare (Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113). Däremot

kan inte en kopia av en ”pappersfaktura” godtas som underlag. Sådana fakturor ska bifogas ansökan i original (19 kap. 25 § andra stycket 1 ML).

Till ansökan ska också fogas ett intyg som visar att sökanden är näringsidkare. Intyget ska vara utfärdat av en behörig myndighet i det land sökanden är etablerad. Till ansökan ska även fogas andra handlingar som behövs för att bedöma om sökanden har rätt till återbetalning (19 kap. 25 § ML).

Ansökan ska ha kommit in senast den 30 juni året efter det kalenderår som ansökan avser (19 kap. 26 § ML).

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 (19 kap. 23 § ML).

Beslut

Skatteverket ska fatta beslut om återbetalning senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kommit in (19 kap. 27 § ML).

Återkrav

Om en sökande har fått en återbetalning på ett bedrägligt sätt eller på annat oriktigt sätt ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. Betalning ska ske senast 30 dagar från den dag Skatteverket meddelat beslut. Belopp som ska betalas tillbaka och obetalda skattetillägg får avräknas mot belopp som sökanden är berättigad att återfå enligt en annan ansökan om återbetalning (19 kap. 28 § ML). Skatteverket får inte vidta åtgärder för att återkräva ett oriktigt återbetalt belopp senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut (19 kap. 29 § ML).

Omprövning

Beslut om återbetalning ska på begäran av den sökande omprövas om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt bifallits. Detta gäller också om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period där tidigare beslut fattats (20 kap. 3 § ML). Begäran ska ha inkommit senast inom två år efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser (20 kap. 4 § ML).

Överklagande

Överklagande av beslut som avser återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade inom EU ska göras hos förvaltningsrätten i Falun. Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Elektroniska tjänster

Företag som inte är etablerade inom EU och som redovisar mervärdesskatt för elektroniska tjänster enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som gäller förvärv eller import som avser omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige (10 kap. 4 a § ML). För sådan återbetalning tillämpas de förfaranderegler som gäller för återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land (19 kap. 30 § ML). Se vidare avsnitt 43.

15.2.2.3 Utländska företagare som ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska inte lämna en särskild ansökan om återbetalning. Den ingående skatt som den utländske företagaren har rätt till återbetalning för redovisas i stället i skattedeclaration eller självdeklaration.

Detta gäller exempelvis en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land men inte kan ansöka om återbetalning genom det elektroniska förfarandet på grund av att företagaren under återbetalningsperioden omsatt varor eller tjänster i Sverige. Även om omsättningen i Sverige inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt måste en sådan utländsk företagare registrera sig i Sverige om denne har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § ML (exempelvis för kostnader som är hänförliga till en skattepliktig verksamhet i etableringslandet) och vill ansöka om återbetalning av den ingående skatten. Detta gäller såvida omsättningen inte avser någon av de undantagna transporttjänster och stödtjänster till dessa som anges i 19 kap. 1 § andra stycket ML (3 kap. 1 § första stycket 5 a SBL).

En utländsk företagare som gör ett sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska registreras till mervärdesskatt i Sverige (3 kap. 1 § första stycket 5 SBL). Om en sådan företagare har kostnader i Sverige och har rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt 10 kap. 1 § ML ska ansökan om återbetalning göras i skattedeclaration eller självdeklaration.

Den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ML ska vara registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 1 § första stycket 4 SBL). Ansökan om återbetalning görs i skattedeclaration eller självdeklaration.

Detta gäller även för utländska företagare. Från och med den 1 januari 2010 ska dock utländska företagare, som är etablerade inom EU, inte registreras i Sverige av den anledningen att de har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML. Ansökan om sådan återbetalning görs via den elektroniska portalen i etableringsmedlemsstaten. Detta gäller under förutsättning att den utländske företagaren under återbetalningsperioden inte har omsatt några andra varor eller tjänster i Sverige än sådana som anges i 19 kap. 1 § andra stycket ML eller annars är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

**Utländsk
mervärdes-
skattegrupp**

Om en utländsk företagare som ingår i en mervärdesskattegrupp i ett annat EU-land tillhandahåller varor eller tjänster som medför skattskyldighet för företaget i Sverige ska den utländske företagaren registreras för redovisning av mervärdesskatt här. Enligt Skatteverkets uppfattning medför en sådan registrering inte att den mervärdesskattegrupp som företagaren är en del av i etableringsmedlemsstaten är förhindrad att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt i Sverige via den elektroniska portal som har inrättats i etableringsmedlemsstaten. Detta gäller oavsett om det är den företagare som är huvudman eller en annan medlem i mervärdesskattegruppen som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 440202-10/111).

15.3 Återbetalningsansökningar riktade till annat EU-land

Det elektroniska förfarande som införts för återbetalningar genom direktiv 2008/9/EG för företagare som är etablerade inom unionen men inte i den återbetalande medlemsstaten innebär också att näringsidkare som är etablerade i Sverige ska ansöka elektroniskt om de vill ha återbetalning av mervärdesskatt i ett EU-land där de inte är etablerade. Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats i Sverige (19 kap. 31 § ML). En sådan elektronisk ansökan görs genom att gå in på Skatteverkets webbplats ([www.skatteverket.se/e-tjänster](http://www.skatteverket.se/e-tjanster)) och där klicka på "Momsåterbetalning inom EU". För att kunna använda tjänsten måste juridiska personer göra anmälan om firmatecknare eller ombud. Det gör företaget på blanketten "Anmälan e-tjänster – Momsåterbetalning inom EU" (SKV 4852). Den som ska lämna in ansökan måste normalt ha en svensk e-legitimation.

För det krävs normalt att de har svenska personnummer och är mantalsskrivna i Sverige.

Utländska ombud, som på grund av avsaknad av svenskt personnummer inte kan få e-legitimation, kan i stället tilldelas ett särskilt elektroniskt certifikat av Skatteverket. Om företaget vill representeras av ett utländskt ombud som saknar e-legitimation, ska anmälan därför i stället lämnas på blanketten SKV 4852UTL. Denna blankett skickas till Utlandsskattekontoret i Malmö.

Företaget kan när som helst avregistrera en företrädare på blanketten "Anmälan avregistrering – e-tjänster" (SKV 4804).

Ansökan om återbetalning måste ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden (19 kap. 32 § ML). Till följd av en rad problem med den praktiska tillämpningen av förfarandet i några medlemsstater har tidsfristen för att ansöka om återbetalning för återbetalningsperioder under 2009 förlängts till den 31 mars 2011 (SFS 2010:1897 om införande av en ny punkt 4 i övergångsbestämmelserna till SFS 2009:1333).

Frågan om en ansökan har kommit in i rätt tid avgörs dock av myndigheten i den återbetalande medlemsstaten i enlighet med bestämmelserna i det medlemslandet. Skatteverket kommer därför att vidarebefordra ansökningar som kommer in efter detta datum till respektive återbetalningsmedlemsstat.

Såvida inte en ansökan ska avvisas i enlighet med vad som framgår nedan är Skatteverket skyldigt att vidarebefordra ansökan till den återbetalande medlemsstaten inom 15 kalenderdagar efter det att ansökan kommit in (artikel 34a.1 i rådets förordning (EG) nr 1798/2003).

Skatteverket ska dock besluta att inte vidarebefordra en ansökan om sökanden under den aktuella återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11 e eller 12 § ML. Sökanden underrättas om ett sådant avvisningsbeslut via e-post (19 kap. 33 § ML).

**Svensk
mervärdes-
skattegrupp**

Om en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, ansöker om återbetalning i en annan medlemsstat, ska Skatteverket vidarebefordra ansökan till den återbetalande medlemsstaten. Detta gäller under förutsättning att mervärdesskattegruppen under återbetalningsperioden är skattskyldig i egenskap av säljare

eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11 e eller 12 § ML. Skatteverket ska däremot inte vidarebefordra en eventuell ansökan från ett företag som ingår i en mervärdesskattegrupp och inte självt är skattskyldigt i egenskap av säljare eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11 e eller 12 § ML (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131440202-10/111).

15.4 Återbetalning till hjälporganisationer och utländska beskickningar

10 kap. 5 § ML

Rätt till återbetalning finns för varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EU och användas i en verksamhet utanför EU, 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 EU för att användas i hjälpverksamhet.

Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Ansökan ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen och faktura ska bifogas ansökan. Ansökan görs till Skatteverket, Ludvikakontoret. Det finns inte någon särskild blankett för ansökan, se avsnitt 38.4.

10 kap. 6–8 §§ ML

Genom ansökan, blankett SKV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan utländska beskickningar, karriärkonsulat m.fl. från Skatteverket, Ludvikakontoret erhålla återbetalning av ingående skatt. Motsvarande rätt till återbetalning har också kontor eller anläggningar i Sverige som tillhör vissa institutioner eller EU-organ. Rätten till återbetalning för EU-institutionerna respektive EU-organen gäller dock endast i den omfattning återbetalningen inte leder till att konkurrensen snedvrids (10 kap. 6 § andra stycket ML). Förfarandet om återbetalning regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Se närmare i avsnitt 38.1.

18 kap. 4 b § SBL

Vissa internationella organisationer och deras personal samt Europeiska unionens institutioner och organ kan ha rätt till skattefrihet 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 EU-bestämmelser. Denna rätt till skattefrihet kan vara mer omfattande än vad som följer av ML. Det finns i dessa fall en särskild möjlighet att ansöka om återbetalning enligt 18 kap. 4 b § SBL. Internationella organisationer m.fl. har i vissa fall rätt till återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§ ML. Det förfarande som gäller vid återbetalning av ingående skatt enligt dessa bestämmelser ska då tillämpas. Återbetalning enligt 18 kap. 4 b § SBL kan endast bli aktuellt om det inte föreligger rätt till återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§ ML.

Förfarandet för återbetalning enligt 18 kap. 4 b § SBL regleras i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Ansökan om återbetalning ska lämnas till Utrikesdepartementet. Faktura ska bifogas till ansökan. Omfattningen av rätten till återbetalning kan variera beroende på vad som framgår av respektive avtal eller stadga. Om återbetalningsrätten förutsätter att förvärvet uppgår till betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning endast ske om den totala ersättningen för varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 a § förordning 1994:224). Se även avsnitt 38.

Motorfordon

Motorfordon som omsätts till utländska beskickningar m.fl. undantas från skatteplikt i vissa fall enligt bestämmelser som återfinns i 3 kap. 26 a–c §§ ML. Det innebär att skattefriheten tillgodoses på detta sätt och inte genom återbetalning. Se avsnitt 38.1.3.

Lokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning omfattar även uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den mervärdesskatt som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

15.5 Rätt till återbetalning vid särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede

10 kap. 9 § ML

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan omsättning förekommit. Som en sammanfattande benämning för särskilda skäl har använts uttrycket uppbyggnadsskede. Syftet är att genom att ge rätt till återbetalning åstadkomma konkurrensneutralitet redan från den tidpunkt

verksamheten startar och framförallt om investeringar gjorts i inledningsskedet. Den som medgivits rätt till återbetalning av ingående skatt med stöd av 10 kap. 9 § ML ska alltid lämna redovisning i skattedeklaration (19 kap. 36 § andra stycket ML).

Att en registrering för mervärdesskatt inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag framgår av RÅ 2002 not. 26.

Prövning i ljuset av unionsrätten

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 unionsrätten. EU-domstolen har 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 (268/83, Rompelman). I ett annat mål fann EU-domstolen att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. I och med att ekonomisk aktivitet hade påbörjats hade företaget rätt till återbetalning av ingående skatt (C-110/94, Inzo).

EU-domstolen markerade dock i Rompelman-domen att det finns ett krav på ett objektiva 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.

EU-domstolen har angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Jämförelse kan, enligt EU-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 (C-230/94, Renate Enkler, punkterna 27–29).

Domstolen har också tagit ställning till om rätt till återbetalning av mervärdesskatt kunde anses föreligga när det stod klart redan vid tillfället för ansökan om skattskyldighet att den avsedda verksamheten var avvecklad. EU-domstolen uttalar här att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet), och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en beskattningsbar person. Denne ska då i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ha rätt att omedelbart – redan innan verksamheten faktiskt har inletts – göra avdrag för den ingående skatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EU-domstolen hänvisade härvid till domarna C-37/95 Ghent Coal Terminal och de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa. Domstolen uttalade vidare att bestämmelsen i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet) inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner (C-400/98, Breitsohl).

Ett annat mål vid EU-domstolen avsåg en situation där ett företag gjort investeringar för en verksamhet men där skattskyldighet inte uppkom på grund av en lagändring som gjordes efter det att investeringarna påbörjats men före det att anläggningen togs i bruk. EU-domstolen ansåg här att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att återbetala de från staten under investeringskedet erhållna mervärdesskattebeloppen (C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schlosstrasse).

I mål C-137/02, Faxworld, har EU-domstolen berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

Kammarrätten har, med beaktande bl.a. av ovan redovisad unionsrätt, bedömt att en näringsidkare bedrev ekonomisk

verksamhet i direktivets mening och således var skattskyldig för mervärdesskatt trots att verksamheten inte bedömdes uppfylla kriterierna för näringsverksamhet enligt bestämmelserna i dåvarande kommunalskattelagen (KRSU 2003-06-03, mål nr 1591-02).

Registrering till mervärdesskatt

Den som anger att han bedriver yrkesmässig verksamhet eller har för avsikt att göra det ska registreras till mervärdesskatt under förutsättning att han kan styrka detta genom objektiva omständigheter. Detta gäller både fysiska och juridiska personer. Exempel på objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har skett av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet så är det normalt tillräckligt, för att styrka ekonomisk verksamhet, att den som anmäler sig för registrering kan styrka själva anskaffningen av tillgången. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan användas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om själva anskaffningen utan ytterligare objektiva omständigheter måste finnas (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111).

Det är den som anmäler sig för registrering som har ansvaret för att prestera bevis om sådana omständigheter, se även avsnitt 7. För tilldelning av F-skattsedel räcker det med en avsikt att bedriva näringsverksamhet. För att bli registrerad till mervärdesskatt är detta inte tillräckligt utan det krävs också att denna avsikt kan styrkas med objektiva omständigheter.

15.6 Rätt till återbetalning vid vissa undantagna omsättningar

10 kap. 11 § ML

Som framgår av avsnitt 15.1 föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt för den som saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Rätten till återbetalning har dock samma omfattning som rätten till avdrag enligt 8 kap. ML (10 kap. 13 § ML). Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

**10 kap. 11 §
första stycket ML**

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger för den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet skattefritt omsätter:

- Tjänster som avser bl.a. framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § första stycket 2 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 ML).
- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 ML).
- Guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 ML).
- Skattefri omsättning av motorfordon till bl.a. utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML).
- Skattefri omsättning av varor till bl.a. skattskyldig köpare i annat EU-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EU-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 EU-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).

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § första stycket ML finns bl.a. i artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet.

**10 kap. 11 §
andra stycket ML**

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående skatt hänförlig till:

- Bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av investeringsfonder (3 kap. 9 § ML).
- Försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML).
- Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål (3 kap. 23 § 1 ML).

Detta under förutsättning att:

- Förvärvaren är en näringsidkare som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,
- förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas ett land utanför EU, eller
- omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

**10 kap. 11 §
tredje stycket ML**

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att:

- omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs,
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § om omsättningen gjorts här i landet, och
- återbetalningsrätten inte ska utövas genom en ansökan till Skatteverket enligt 10 kap. 1 eller 2 § ML.

Detta ska förstås så att det för att återbetalning ska kunna ske krävs att skatteplikt föreligger eller skulle ha förelegat för omsättningen såväl i det EU-land där omsättningen görs som här i landet.

Återbetalningsrätt föreligger exempelvis om en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EU-land genom förfarande med omvänd skattskyldighet. Den ingående skatt som hänför sig till kostnader som den skatt-

skyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan då återfås.

En företagare från annat land med fast etableringsställe i Sverige kan medges återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML, trots att de förvärv som den ingående skatten avser inte är hänförliga till tillhandahållanden eller leveranser som direkt sker från det fasta etableringsstället (Skatteverket 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111).

EU-försäljning

I det fall en omsättning är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens unionsinterna förvärv i annat EU-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående skatt på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EU-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående skatt i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML.

EU-domstolen har uttalat att en omsättning som är undantagen från beskattning inom landet och där avdragsrätt saknas, inte kan skapa återbetalningsrätt av ingående skatt, trots att omsättningen även är undantagen såsom unionsintern transaktion (C-240/05, Eurodental).

Återbetalning vid reservregeln

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML). Se vidare om reservregeln, avsnitt 9.4.2.6. EU-domstolen har i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X bedömt avdrags- eller återbetalningsrätt vid tillämpning av reservregeln, se avsnitt 14.3.10.

Bestämmelserna i 10 kap. 11 § tredje stycket ML ska tolkas mot bakgrund av artikel 169 a i direktivet. Av denna artikel framgår att återbetalningsrätt endast föreligger om transaktionen hade medfört rätt till avdrag om den genomförts i registreringsmedlemsstaten. Skatteverket anser att återbetalningsrätt normalt inte föreligger för den skatt som påförts när beskattning har skett enligt reservregeln. Kan det dock med objektiva omständigheter visas att de förvärv som skatten avser har samband med transaktioner som beskattas antingen i Sverige eller i något annat EU-land föreligger enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML rätt till återbetalning av den påförda skatten. Allt under förutsättning att de övriga förutsättningar för avdragsrätt som anges i 8 kap. ML och för återbetalning

som anges i 10 kap. 11 § tredje stycket ML föreligger. Det har då ingen avgörande betydelse om transaktionen beskattas hos den skattskyldige själv eller hos förvärvaren genom att omvänd skattskyldighet gäller för transaktionen i destinationslandet (Skatteverket 2010-06-23, dnr 131 393060-10/111).

15.7 Rätt till återbetalning vid omvänd skattskyldighet

Enligt huvudregeln är det den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att betala mervärdesskatt (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det i stället förvärvaren som är skattskyldig, dvs. omvänd skattskyldighet gäller (1 kap. 2 § första stycket 2–5 ML).

Sådan omvänd skattskyldighet tillämpas bl.a. vid tillhandahållande av byggtjänster och vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första stycket 4 b och 4 d ML). Se närmare i avsnitt 20.4 respektive avsnitt 4.4.1.

I korthet innebär reglerna att vissa särskilt angivna köpare blir skyldiga att redovisa mervärdesskatten vid förvärv av sådana tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten för byggtjänster respektive handeln med utsläppsrätter för växthusgaser. I de fall då köparen är skattskyldig ska säljaren inte fakturera eller redovisa någon utgående skatt på dessa tillhandahållanden. Eftersom säljaren inte är skattskyldig för en sådan omsättning kommer denne inte att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. Särskilda bestämmelser om återbetalningsrätt i dessa fall har därför införts i 10 kap. 11 e § ML.

Ansökan om återbetalning ska göras i samma form som när det gäller avdrag för ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i skattedeklaration eller i självdeklaration.

15.8 Rätt till återbetalning för näringsidkare som likställs med utländsk företagare

Vid omsättningen av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här, ska näringsidkaren vid fastställandet av skattskyldigheten för mervärdesskatten likställas med en utländsk företagare om

omsättningen görs utan medverkan av detta etableringsställe (1 kap. 2 § tredje stycket ML).

En sådan näringsidkare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt reglerna i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c ML (10 kap. 11 f § ML). Den ingående skatt som denne näringsidkare har rätt till återbetalning för redovisas i skattedeclarationen eller självdeklarationen.

15.9 Rätt till återbetalning vid omsättning av nya transportmedel

Omsättning av nya transportmedel till annat EU-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 EU-landet.

Om säljaren inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt övriga bestämmelser i ML vid sitt förvärv av varan ges rätt till kompensation för erlagd skatt i form av återbetalningsrätt. Rätten till återbetalning är dock beloppsmässigt begränsad till beloppet av den utgående skatt som skulle ha utgått om omsättningen varit skattepliktig. Vidare förutsätts för återbetalning att det styrks att mervärdesskatt betalats för transportmedlet i det andra EU-landet (10 kap. 11 a § ML).

Ansökan

Ansökan om återbetalning görs i skattedeclaration av den som har att lämna sådan och i självdeklaration av övriga (19 kap. 35 § ML).

15.10 Rätt till återbetalning vid export

Med export avses sådan omsättning utanför EU 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 (10 kap. 12 § ML). Beträffande kvalificerade undantag, se avsnitt 15.6.

Rätten till återbetalning omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet (10 kap. 13 § ML).

Exportverksamhet

Företagare som registrerats för mervärdesskatt i Sverige har rätt till återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till utom landet bedriven verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den har karaktär av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1L eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet, se avsnitt 7. I mervärdesskattehänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående skatt betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till ett tredjeland och svenska företags byggverksamhet i ett tredjeland.

Återbetalningsrätten enligt 10 kap. 12 § ML omfattar också den mervärdesskatt som avser tillhandahållande till kunder utanför EU av sådana tjänster som avses i 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e § ML.

Skatteverket anser att en företagare från annat land med fast etableringsställe i Sverige kan medges återbetalning enligt 10 kap. 12 § ML, trots att de förvärv som den ingående skatten avser inte är hänförliga till tillhandahållanden eller leveranser som direkt sker från det fasta etableringsstället (Skatteverket 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111).

16 Jämkning av ingående skatt

16.1 Inledning

Vid inkomstbeskattningen medges årligen ett värdeminskingsavdrag 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 vid förvärvet är att tillgången ska användas helt, till en viss del eller inte alls i skattepliktig verksamhet. Om så inte blir fallet bör det finnas ett korrigeringsinstitut för den ingående 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 avdragsrätten eller som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag.

Det är ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara som föranleder jämkning. Bestämmelserna kan framförallt 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 skatt eftersom bestämmelser finns om att förvärvaren, under vissa förutsättningar, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka.

Bestämmelserna om jämkning av ingående skatt finns i 8 a kap. ML. Dessutom finns i 9 kap. 9 eller 11–13 §§ ML särskilda jämkningsbestämmelser som avser frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser, se avsnitt 21.10.3.

Inkomstbeskattningen

Jämkning av ingående skatt innebär i regel att företagets inkomstbeskattning påverkas. Särskilda bestämmelser beträffande hur det jämkade mervärdesskattebeloppet ska hanteras vid inkomstbeskattningen finns i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 18 kap. 17 a § och 19 kap. 14 § IL. Som huvudregel gäller att avskrivningsunderlaget justeras på grund av jämkningen.

Kommuners fastighetsöverlåtelse

En kommun som förvärvar en fastighet för vilken avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt ML inte föreligger kan erhålla ersättning för mervärdesskatten enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Ersättningen motsvarar vad som utgår enligt jämkningsreglerna i ML. Vid ändringar i användningen eller vid överlåtelse ska justeringar göras på motsvarande sätt som vid jämkning. Se vidare avsnitt 41.2.1.

16.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning

Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överläts (8 a kap. 1 § ML).

Med överlåtelse av investeringsvara avses såväl onerösa som benefika (t.ex. arv, testamente, gåva, bodelning) äganderättsövergångar. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning av ingående skatt.

För att jämkning ska kunna ske krävs inte att avdrag för ingående skatt till någon del skett vid det ursprungliga förvärvet av investeringsvaran utan bestämmelserna gäller även i de fall något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna om jämkning finns i mervärdesskattedirektivet, jfr artiklarna 184–192.

Förvärv för ekonomisk verksamhet

EU-domstolen har uttalat att jämkningsreglerna inte i sig kan medföra att en avdragsrätt för ingående skatt tillskapas. Reglerna utgör enligt domstolen endast ett system för beräkning av den avdragsrätt som kan föreligga. Som ett villkor för att kunna jämkas avdrag för ingående skatt anges i domen att den som förvärvat den aktuella investeringsvaran ska ha gjort detta i egenskap av ”beskattningsbar person”. I annat fall är enligt domstolen mervärdesskattesystemet inte tillämpligt (C-97/90, Lennartz).

EU-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. För att jämkning ska kunna bli aktuell måste således förvärvet ha gjorts av beskattningsbar person, dvs. inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Denna verksamhet behöver dock, enligt domstolen, inte medföra skattskyldighet för mervärdesskatt för att jämningsreglerna ska kunna bli tillämpliga. Vidare förutsätts inte heller att förvärvet i sin helhet ska användas i den ekonomiska verksamheten.

EU-domstolen har uttalat att ett offentligrättsligt organ som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av offentlig myndighet, dvs. i egenskap av icke-beskattningsbar person, och som därefter säljer denna tillgång i egenskap av beskattningsbar person, inte har rätt till jämkning i samband med denna försäljning (C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen). Detta innebär att i det fall en investeringsvara förvärvats för att i sin helhet användas för en icke-ekonomisk verksamhet kan rätt att jämka den ingående skatten på förvärvet inte uppkomma även om investeringsvaran vid ett senare tillfälle börjar användas i en verksamhet som medför skattskyldighet.

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 jämningsreglerna även om den senare påbörjade verksamheten medför skattskyldighet för mervärdesskatt.

Anskaffas en investeringsvara inom ramen för en yrkesmässigt bedriven verksamhet, som dock är undantagen från mervärdesskatt, föreligger rätt till jämkning av den ingående skatten vid en sådan ändrad användning av investeringsvaran som innebär en ökad avdragsrätt om övriga förutsättningar för jämkning är uppfyllda.

En investeringsvara kan också anskaffas för att användas såväl i en verksamhet som medför skattskyldighet som i en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Den ingående skatten som är hänförlig till ett sådant förvärv ska jämkas vid ändrad användning, som innebär en ökad eller minskad användning i den mervärdeskattepliktiga verksamheten.

Delvis förvärv för ekonomisk verksamhet

Om en investeringsvara anskaffats för att delvis användas för en ekonomisk och delvis för en icke-ekonomisk verksamhet agerar köparen till någon del i egenskap av beskattningsbar person. Skatteverket anser att den ingående skatten som är hänförlig till investeringsvaran ska jämkas enligt bestämmelserna i 8 kap. ML i de fall användningen av varan ändras så att användningen i den verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt ökar eller minskar (Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 599911-10/111).

Avdrag för ingående skatt medges inte vid förvärv för privat bruk eller för andra rörelsefrämmande ändamål. En skattskyldig som ska använda en annan investeringsvara än en fastighet i såväl den verksamhet som medför skattskyldighet som för privat bruk eller för annat rörelsefrämmande bruk kan dock välja att vid förvärvstidpunkten i sin helhet hänföra varan till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Han kan också välja att endast delvis hänföra förvärvet till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Möjligheten till jämkning är i dessa fall begränsad till den del av investeringsvaran som hänförs till verksamheten. Detta innebär att den ingående skatten som avser den del av varan som ursprungligen hänförs till privata ändamål inte kan jämkas i det fall varan skulle användas i större omfattning i verksamheten (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111).

Den ovan beskrivna valfriheten gäller inte fastigheter. Ingående skatt som hänför sig till fastighet som används både i verksamheten och för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten får endast dras av i proportion till användningen i verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 4 a § ML. Ingående skatt hänförlig till fastighet kan därför bli föremål för jämkning om användningen i verksamheten ökar eller minskar (8 kap. 4 c § ML). I dessa fall kan således jämkning ske även vid ökad användning i verksamheten avseende en sådan del som ursprungligen inte omfattades av avdragsrätten. Denna möjlighet till jämkning skiljer sig från vad som gäller i de fall när en skattskyldig enligt ovan valt att endast delvis hänföra en investeringsvara som utgör lös egendom till verksamheten.

Jämför också Skatteverkets skrivelse från 2010-12-21. Bestämmelserna i 8 kap. 4 a och 4 c §§ motsvaras av artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet.

Endast ingående skatt

Det är endast ingående skatt 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 mervärdes-skattepliktig verksamhet.

16.3 Investeringsvaror

Med investeringsvaror förstås

1. Maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr.
2. Fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.
3. Fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML med minst 100 000 kr.
4. Bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrätts-havaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr (8 a kap. 2 § ML).

Definitionen av vad som är investeringsvara knyts an till storleken av den ingående skatt som belöper på varans anskaffningskostnad. Det saknar i detta sammanhang betydelse, utom för enligt 2 kap. 7 § ML uttagsbeskattade fastigheter och lägenheter, om avdrag erhållits fullt ut, delvis eller inte alls för den ingående skatten. En tillgång anses således som en investeringsvara så snart den ingående skatten uppgår till minst det gränobelopp som gäller för respektive slag av vara.

EU-domstolen har definierat investeringsvaror som varor som används i en affärsverksamhet och som utmärks av sin varaktighet och sitt värde och för vilka kostnaderna för förvärvet normalt inte är direkt avdragsgilla utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år. Definitionen förutsätter således att det är fråga om varor som minskar i värde (51/76, Verbond nederlandse onderneming).

**Maskiner,
inventarier m.m.**

Beloppsgränsen 50 000 kr motsvarar ett anskaffningsvärde om 200 000 kr exklusive mervärdesskatt. Gränsvärdet gäller för varje enskild vara. Ett samtidigt förvärv av två maskiner där den ingående skatten vid förvärvet för var och en av maskinerna inte uppgår till 50 000 kr grundar således varken rätt eller skyldighet att jämka den ingående skatten.

**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 skatt med 100 000 kr vilket motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive mervärdesskatt. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående skatten på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller inte. Eftersom definitionen av investeringsvara utgår från beloppet för ingående skatt 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 byggmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggföretag.

Genom att definitionen av en investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedömningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger eller inte. Detta innebär att den ingående skatt 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 mervärdesskatten 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 skatten skett helt, delvis eller inte alls.

**Ej ny-, till- eller
ombyggnad**

Kammarrätten har uttalat att en anläggningsavgift till kommunen inte är en kostnad för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Genom den i målet aktuella anläggningsavgiften ges fastigheten åtkomst till det kommunala VA-nätet. Anslutningen saknar en direkt koppling till den ny-, till- eller ombyggnad som bolaget låtit uppföra (KRNS 2009-02-06, mål nr 7051-07).

Genom att jämkningskyldigheten är knuten till mervärdesskatten på ny-, till- eller ombyggnader kommer mervärdes-

skatten 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 jämföras 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 mervärdesskatten på sådana kostnader blir därför inte aktuell. För ytterligare information om det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, se prop. 1999/2000:100 s. 205–206.

Uttagsbeskattad fastighet

Fastigheter och lägenheter 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. uttagmomsen 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, bostads- eller hyresrätt.

Det är endast i två olika situationer som fastigheter och lägenheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse anses som investeringsvaror. Dels gäller det då en fastighet eller lägenhet har överlåtits till någon som har rätt till avdrag för mervärdesskatt som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag (8 kap. 4 § första stycket 4 ML), dels då en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst övergår från att använda en fastighet eller lägenhet i byggnadsrörelse till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd mervärdesskatt för uttag (8 kap. 4 § första stycket 6 ML).

I underlaget för uttagsbeskattning ingår bl.a. kostnader för reparation och underhåll. Detta medför att den jämnings-skyldighet 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, byggmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattad fastighet. Vid bedömning av om

beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte under ett beskattningsår läggs mervärdesskatten på åtgärder i form av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samman med ett eller flera sådana avdrag för ingående skatt som avses här.

Hyses- och bostadsrätt

Även hyres- och bostadsrätter utgör investeringsvaror om hyresgästen eller bostadsrättshavaren utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd och mervärdesskatten på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Här nämnda rätter likställs med fastigheter vid tillämpning av jämningsbestämmelserna (8 a kap. 3 § ML).

Vad som sagts ovan under ny-, till- eller ombyggnad beträffande sammanläggning av flera åtgärder, värdehöjande reparationer, byggmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattade hyres- och bostadsrätter. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte för åtgärder på en hyres- eller bostadsrätt sammanläggs åtgärderna med avdrag som hyresgästen eller bostadsrättshavaren erhållit för den utgående skatt som redovisats på uttagen (8 kap. 4 § första stycket 4 och 6 ML).

En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämningskyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen då frivillig skattskyldighet upphör i vissa fall (9 kap. 13 § ML). Se vidare avsnitt 21.10.3.

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.

Verksamhets-tillbehör

Verksamhetstillbehör utgör fastighet (1 kap. 11 § ML). Vid tillämpning av jämningsbestämmelserna ska de dock ses som lös egendom. Samma synsätt gäller alltså här som vid tillämpning av skattepliktsbestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML. Vad som sägs om verksamhetstillbehör gäller även industritillbehör eftersom sådana utgör lös egendom (1 kap. 11 § ML).

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 skatten för något av dessa uppgår till minst 50 000 kr. Förutsättningar

för jämkning vid försäljning av maskiner m.m. föreligger endast i de fall omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt (8 a kap. 4 § första stycket 3 ML).

16.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter

Särskilda bestämmelser för jämkning avseende hyres- och bostadsrätter finns i 8 a kap. 3 § ML, 8 a kap. 14 § ML och 9 kap. 13 § ML.

Av 8 a kap. 3 § ML framgår i vilka fall hyres- och bostadsrätter ska likställas med fastigheter. Förutsättningen är att kravet på investeringsvara är uppfyllt. Så är fallet om hyresgästen eller bostadsrättshavaren har tillfört lokalen ny-, till- eller ombyggnad och den ingående skatten på kostnaden för åtgärden sammanlagt med eventuellt avdrag enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML uppgår till minst 100 000 kr. En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan även bli jämkningskyldig trots att hyres- eller bostadsrätten inte är att betrakta som investeringsvara. Det sistnämnda kan uppstå i situationer där den frivilliga skattskyldigheten upphör. Se vidare kantrubriken ”Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet”. Det är i förekommande fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren som ska jämka. Många gånger övertar emellertid förvärvaren överlåtarens rättighet eller skyldighet att jämka varför överlåtelser av hyres- eller bostadsrätter ofta kan ske utan att någon jämkningskyldighet utlöses hos överlåtaren (8 a kap. 11–12 §§ ML).

Lämnande av hyres- eller bostadsrätt

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämkningsituation. 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 skatt som avser denna investeringsvara övergår då på fastighetsägaren (8 a kap. 14 § ML). 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 fastighets-

ägaren kan fullgöra de jämningsåtgärder som denne kan behöva vidta.

Om fastighetsägaren överlåter fastigheten utlöser detta inte i sig jämningskyldighet hos hyresgäst om denne bekostat t.ex. ombyggnadsarbeten och erhållit avdrag för mervärdesskatten 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 jämningskyldig trots att hyresrätten eller bostadsrätten inte 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 mervärdesskatten 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 jämningsituation 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 mervärdesskattefri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämningsituation uppstår på grund av ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.10.3.

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 övergå till att även bedriva egen skattefri verksamhet (blandad verksamhet) utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämningskyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall.

Ingående skatt enligt de s.k. slussningsreglerna

Genom de s.k. slussningsreglerna kan ett bolag i en koncern under vissa förutsättningar erhålla avdrag för ingående skatt på förvärv som gjorts av ett annat bolag i koncernen (8 kap. 4 § första stycket 5 ML). Det kan t.ex. gälla mervärdesskatt på ny-,

till- eller ombyggnadskostnader. 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.

Om fastigheten eller berörd del av denna blir föremål för ändrad användning eller om hyresrätten överläts, åligger jämkningskyldigheten det koncernbolag som medgetts avdrag enligt den s.k. slussningsregeln. Detta gäller alltså trots att det bolaget inte haft kostnaden för den byggåtgärd som medfört rätt till avdraget för mervärdesskatt (8 a kap. 3 § ML). Notera dock att hyresrätten i vissa fall kan överlåtas utan att jämkningskyldighet utlöses hos överlåtaren (8 a kap. 12 § ML). Vidare bör även här uppmärksammas att rättighet och skyldighet att jämka ska gå över på fastighetsägaren för det fall hyresgästen lämnar hyresrätten utan att överlåta den (8 a kap. 14 § ML).

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 mervärdesskatt 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 skatt som belöper på uthyrningen. En sådan här överlåtelse kan i förekommande fall utlösa jämkningskyldighet hos det överlåtande koncernbolaget. För att skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt ska kunna övertas av förvärvaren krävs nämligen att förvärvaren är skattskyldig för mervärdesskatt (8 a kap. 12 § ML).

På motsvarande sätt kan jämkningskyldighet utlösas hos en fastighetsägare, koncernbolag eller inte, som ändrar användning av fastigheten från att vara använd i mervärdesskattepliktig till att bli använd i mervärdesskattefri verksamhet avseende exempelvis uthyrning av lokaler. Det förhållandet att slussningsregeln i ett sådant fall kan medföra att fastighetsägarens ingående skatt kan slussas till hyresgästen innebär emellertid inte att lokalerna används i en av fastighetsägaren bedriven mervärdesskattepliktig verksamhet varför den ändrade användningen kan medföra jämkningskyldighet.

16.5 I vilka fall jämkning ska ske

Jämkning ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar om investeringsvarans förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt, eller
2. ökar om investeringsvarans förvärvande inte medfört avdragsrätt för ingående skatt 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 skatt, eller
4. överlåtelse av fastighet (inklusive hyres- eller bostadsrätt) under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående skatten på kostnaden uppgår till minst 100 000 kr, samt
5. överlåtelse av fastighet (inklusive hyres- eller bostadsrätt) som i byggnadsrörelse tillförts tjänster under sådana förutsättningar att den faller under definitionen av investeringsvara i punkt 3 i avsnitt 16.3.

Slutligen ska jämkning ske om

6. en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för sådana investeringsvaror som avses i punkterna 2, 3 eller 4 i avsnitt 16.3 (8 a kap. 4 § ML).

Ändrad användning

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående skatt 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.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för innebörden av begreppet ”ändrad användning” vid jämkning av ingående skatt. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111).

Av skrivelsen framgår att begreppet ”ändrad användning” i 8 a kap. 1 och 4 §§ ML ska tolkas så att det är förändringar i de faktorer som används för att bestämma avdragsrätten för en investeringsvara, utan krav på fysiskt ändrad användning, som kan medföra att jämkning av ingående skatt ska ske.

En sådan förändring av faktorer som påverkar avdragsrätten kan exempelvis utgöras av att en investeringsvara ändrar karaktär från sådant slag som berättigar till avdrag för ingående skatt till att övergå till en annan karaktär som inte berättigar till avdrag. Ett fordon för vilket avdragsrätt förelåg vid anskaffningstillfället kan exempelvis genom ombyggnad ändra karaktär på sådant sätt att det inte längre omfattas av avdragsrätten.

Exempel på en annan förändring som kan innebära sådan ändrad användning som kan leda till att jämkning av ingående skatt ska ske är att den ekonomiska verksamhet i vilken en investeringsvara anskaffats ändrar status från att inte omfattas av avdragsrätt till att helt eller delvis omfattas av sådan rätt. En sådan förändring kan bero på en lagändring eller på något annat förhållande.

På motsvarande sätt ändras användningen av en verksamhetslokal när frivillig skattskyldighet medges för uthyrning av en lokal i vilken det finns samma hyresgäst med samma slags verksamhet såväl före som efter beslutet om skattskyldighet. Användningen av den uthyrda lokalen ändras i detta fall på sådant sätt att avdragsrätten ökar men någon fysiskt ändrad användning är det inte fråga om. Som framgår av avsnitt 16.2 krävs att ett förvärv av en investeringsvara skett inom ramen för en ekonomisk verksamhet – åtminstone till viss del – för att bestämmelserna om jämkning ska bli tillämpliga.

EU-domstolen har påpekat att bestämmelserna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen av avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den skattskyldiges sida. Eftersom uthyrning av en fastighet beskattas efter det att skattskyldighet valts, är en jämkning av avdragen nödvändig för att undvika dubbelbeskattning, oberoende av att skattskyldigheten är en följd av den skattskyldiges fria val (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, punkten 40).

Skatteverket anser att ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under uppförande innebär en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. ML. Jämkning kan därför bli aktuell avseende mervärdesskatt på förvärv som

gjorts innan skattskyldigheten inträtt. Motsvarande gäller även då frivillig skattskyldighet medges först när uthyrning påbörjats. Jämkningsreglerna gäller även i det fall fastigheten inte tagits i bruk innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt (Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111).

Överlåtelse

Bestämmelsen (punkt 3 ovan) om att jämkning ska ske vid avyttring av maskiner m.m. när omsättningen är skattepliktig och utgående skatt därför ska redovisas beror på att den skattskyldige ska kunna medges avdragsrätt för en del av den ingående skatt som inte tidigare varit avdragsgill.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet (punkt 4 ovan) 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 förarbetena 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 (prop. 1999/2000:82 s. 106).

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 16.4.

Bestämmelsen i punkten 5 gäller de fall då fastighet i en byggnadsrörelse har tillförts tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML och ägaren redovisat skatt på uttagen. Om fastigheten därefter överläts har köparen rätt till avdrag för skatten. Om denne senare i sin tur säljer fastigheten ska jämkning ske. Detta gäller även i de fall då den som uppfört fastigheten i byggnadsrörelsen börjar använda den i annan skattepliktig verksamhet, får avdrag för tidigare redovisade uttag och därefter säljer fastigheten. Vad nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Jämkning kan vidare komma att ske i ett antal olika situationer när frivillig skattskyldighet upphör. Se vidare avsnitt 21.10.

Konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs (punkten 6 ovan), under förutsättning att han haft rätt till avdrag för mervärdesskatt på sådana

kostnader för byggarbeten som anges i 8 a kap. 2 § första stycket 2–4 ML (ny-, till- och ombyggnadskostnader, i de fall uttagsbeskattning skett enligt 2 kap. 7 § ML även skatt på vissa andra arbeten).

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 16.9.

Ingen jämkning

Jämkning ska inte 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 mervärdes-skattepliktig verksamhet tas ut ur verksamheten för privat bruk (8 a kap. 5 § ML).

**Mindre än
5 procentenheter**

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.

Den som förvärvar en investeringsvara övertar, om denne är skattskyldig, överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML. Vad som i en sådan situation avses med det i 8 a kap. 5 § 2 ML angivna begreppet ”anskaffandet”, är inte helt klart. Skatteverket anser att den jämförelse som enligt bestämmelsen ska ske med avdragsrätten vid anskaffandet avser jämförelse med överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelsen. Härvid ska hänsyn inte tas till sådan ändrad användning som inte medfört jämkning hos överlåtaren på grund av bestämmelsen i 8 a kap. 5 § 2 ML (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111).

Skatteverket anser att respektive ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder vid tillämpning av 8 a kap. 5 § 2 ML vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler ska bedömas var för sig. Om en byggnadsåtgärd avsett en specifik lokal ska jämkning av den ingående skatten ske om skattskyldigheten för lokalen upphör även om lokalen utgör mindre

än 5 % av fastigheten. För åtgärder som är gemensamma för hela fastigheten ska jämkning inte ske i sådant fall. Förändringen i avdragsrätten är i detta fall mindre än 5 procentenheter i förhållande till avdragsrätten. Motsvarande gäller om förändringen i avdragsrätten medför ökad avdragsrätt (Skatteverket 2007-05-30, dnr 131 347924-07/111).

- Överlåtelse** Vid överlåtelse av fastighet kommer i många fall jämkning inte att bli aktuell eftersom rättigheten och skyldigheten att jämka i normalfallet övergår på förvärvaren av fastigheten (8 a kap. 11–12 §§ ML).
- Outhyrd** 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 kan bli aktuell.
- Rivning** Jämkning ska inte ske när en fastighet i sin helhet rivs, oavsett om fastighetsägaren ålagts att riva byggnaden eller på eget initiativ beslutat att riva den. Detsamma gäller om fastigheten förstörs på annat sätt än genom rivning. Jämför avsnitt 21.10.3. 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.
- Jämkning eller retroaktivt avdrag** I vissa fall vid frivillig skattskyldighet kan fråga uppkomma om kompensation för den ingående skatt som belöper på ny-, till- eller ombyggnad ska erhållas genom jämningsbestämmelserna 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 21.8.2.
- Lagändring** Det kan inträffa att en lokal övergår från att ha varit använd i en mervärdesskattepliktig verksamhet till att bli använd i en mervärdesskattefri verksamhet och att denna förändring beror på en lagändring. Något generellt undantag från skyldigheten att i förekommande fall jämka tidigare avdragen ingående skatt finns inte i en sådan situation.
- EU-domstolen har konstaterat att det varken strider mot direktivet eller mot domstolens praxis att tolka jämningsbestämmelserna (artiklarna 184–192 i mervärdesskatte-direktivet) så att jämningskyldighet kan uppkomma genom en lagändring, som innebär att rätten till att låta uthyrning av

fast egendom omfattas av skatteplikt, upphör (C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, punkt 64).

I SFS 2002:1004 finns dock 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 företagare respektive till företag med omsättning i annat EU-land.

16.6 Korrigeringstid

Avdrag för ingående skatt ska jämkas endast när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse skett inom viss tid, nämligen inom den s.k. korrigeringstiden (8 a kap. 6 § ML).

10 år

För fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år och beräknas för varje byggåtgärd om mervärdesskatten på kostnaden för sådana åtgärder uppgår till 100 000 kr efter den sammanläggning som i vissa fall ska 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 bygg- 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 mervärdesskatten redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående skatt som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämkningsreglerna. Korrigeringstiden börjar löpa vid ovan nämnda tidpunkter för samtliga förvärv som är ett led i byggnadsåtgärden och som således inte utgörs av sådana åtgärder att de i sig är självständiga investeringsvaror

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 mervärdesskatten på

byggåtgärden medgavs. Detta kan komma ifråga bl.a. då frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och fastigheten överläts innan färdigställandet (jfr 9 kap. 11 § ML).

För fastigheter och lägenheter som varit föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML och avdrag för den s.k. uttagmomsen senare medgetts ska korrigerings tiden räknas från det att avdragsrätten för uttagmomsen inträdde.

Förvärvare av fastighet kan i vissa fall ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. I sådana fall ska korrigerings tiden för den nye ägaren räknas från den tidpunkt då den tidigare ägaren förvärvade investeringsvaran (8 a kap. 11 och 12 §§ ML).

Den som förklarats frivilligt skattskyldig kan i vissa fall medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående skatt. 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 korrigerings tiden räknas från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt (9 kap. 8 § ML, jfr 9 kap. 11 § andra stycket ML).

För andra investeringsvaror än fastigheter, hyresrätter eller bostadsrätter, dvs. för maskiner m.m. räknas korrigerings tiden från det att förvärvet av varan skett. Omsättning av en vara anses ha skett när en vara överläts mot ersättning (2 kap. 1 § ML). 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 16.7 ska jämkning i förekommande fall ske för återstoden av korrigerings tiden. I denna återstående tid ska räknas in det räkenskapsår under vilket användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse av den sker (8 a kap. 7 § tredje stycket ML).

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 jämnings skyldigheten ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigerings tiden löpte ut (14 kap. 2 § SBL). Denna bestämmelse har kommit till för att Skatteverket ska ha tillgång till ett relevant underlag vid efterbeskattning. Räknat från förvärvet av investe-

ringsvaran ska underlaget således bevaras under 17 år när det gäller fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter och under 12 år när det gäller andra investeringsvaror.

16.7 Hur jämkning sker

Jämkning ska ske av den ingående skatt som kan anses belöpa på den återstående korrigeringsperioden efter en ändrad användning eller efter en överlåtelse. Denna jämkning ska antingen ske årligen eller för alla återstående åren på en gång, beroende på vilken åtgärd som föranlett jämkningsen (8 a kap. 7 § ML).

Årlig jämkning

Vid jämkning på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under hela den återstående korrigeringsperioden.

Den som övergår från att ha använt en investeringsvara, till exempel en fastighet, till någon del i en mervärdesskattepliktig verksamhet till att använda fastigheten i sin helhet i en mervärdesskattefri verksamhet kan därför vid årlig jämkning komma att bli skyldig att jämka under flera år trots att någon mervärdesskattepliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Om en investeringsvara byter användning i mervärdesskattepliktig respektive ej mervärdesskattepliktig verksamhet flera gånger under ett år uppkommer fråga om hur användningen under det aktuella året ska bedömas från jämkningspunkt.

Vid ändrad användning ska avdragsrätten under jämningsåret 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 (8 a kap. 10 § ML).

För att förhindra missbruk av nämnda bestämmelse på så sätt att en investeringsvara som normalt används i mervärdesskattefri verksamhet förs över till en mervärdesskattepliktig verksamhet strax innan utgången av ett räkenskapsår för att därefter återigen tillföras en mervärdesskattefri 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 korrigeringsperioden 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 § första stycket 6 ML.
3. Då frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförandeskede upphör (jfr 9 kap. 11 § ML).

I dessa situationer ska således jämkning göras på en gång antingen genom återbetalning av den del av tidigare medgivet avdrag som ännu inte konsumerats i den mervärdesskattepliktiga verksamheten eller genom ytterligare avdrag för den ingående skatt 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 förvärvaren i vissa fall 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 jämkningsen endast kan avse jämkning på grund av själva överlåtelsen som sådan. När det gäller ändrad användning som skett under överlåtarens innehavstid ska denne fullgöra jämkningsen. Denna jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringsstiden. I dessa fall sker alltså jämkning på en gång trots att jämkningsen hänför sig till ändrad användning. Se vidare avsnitt 16.8. 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 korrigeringsstid som återstår oavsett om överlåtelsen sker i början eller slutet av året.

Lokalvis jämkning

I klargörande syfte har i 8 a kap. 7 § fjärde stycket ML angivits att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast ska ske av avdraget för den mervärdesskatt 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 skatt 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 skatt som avser den berörda lokalen.

Jämkningsbelopp

Det belopp med vilket jämkning ska ske beräknas som ett årligt belopp med utgångspunkt från korrigeringsstiden och det s.k. ursprungsbeloppet.

Ursprungsbeloppet utgörs av den ingående skatten vid anskaffandet av investeringsvaran (8 a kap. 8 § ML). Vid

jämkning av i byggnadsrörelse uttagsbeskattad fastighet är ursprungsbeloppet den ingående skatt som senare dragits av.

Det årliga jämningsbeloppet beräknas till en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående skatt vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen.

Exempel

En maskin anskaffas och den ingående skatten 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 skatt 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 korrigeringsperiod 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.

Jämkningsbelopp vid överlåtelse

I det fall en förvärvare övertagit rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML ska den nye ägarens ändrade användning jämföras med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelsen (8 a kap. 8 § andra stycket andra meningen ML). Detta beror på att den tidigare ägaren vid en sådan överlåtelse alltid ska jämka för de förändringar som inträtt under dennes innehavstid (prop. 1999/2000:82 s. 132).

Förenklingsregeln i 8 a kap. 5 § 2 ML kan dock innebära att överlåtaren vid överlåtelsen inte ska jämka för en ändrad användning som skett under dennes innehavstid. Skatteverket anser att beräkningen av jämningsbeloppet för förvärvaren

även i dessa situationer ska göras med hänsyn till överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelse tillfället. Vid beräkningen ska hänsyn inte tas till sådan ändrad användning som inte medfört jämkning hos överlåtaren på grund av bestämmelsen i 8 a kap. 5 § 2 ML (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111).

**Frivillig skatt-
skyldighet**

När det gäller frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse kan dock ofta jämningsbelopp inte beräknas utifrån den procentuella nedgången av den frivilliga skattskyldigheten för hela den ifrågakvarande fastigheten. Byggåtgärder 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 skatten på respektive byggåtgärd 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 uthyrningsverksamhet. En lokal används således antingen i skattepliktig verksamhet eller i skattefri verksamhet. Beträffande den byggåtgärd som företagits i den aktuella lokalen är den procentuella förändringen 100 %. Det årliga jämningsbeloppet beräknas därför i dessa fall för varje byggåtgärd i lokalen med utgångspunkt från ursprungsbeloppet och att korrigeringsperioden är tio år för fastigheter.

**Spärregel,
25%- regeln**

Om en annan vara än en fastighet överläts ska jämkning ske om omsättningen är skattepliktig och om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt.

I dessa fall får jämningsbeloppet uppgå till högst motsvarande 25 % av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset ska inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag (8 a kap. 9 § ML). Spärregeln innebär således att jämningsbeloppet inte får överstiga den utgående skatt som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

16.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

**Verksamhets-
överlåtelser**

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överläts tar förvärvaren över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML (8 a kap. 11 § ML). Denna ordning gäller oavsett om det är hela eller del av verksamheten som överläts 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 skatt innebär således att förvärvaren fortsätter jämkningsen helt i enlighet med vad överlåtaren skulle ha gjort om denne inte överlätit verksamheten.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden 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 (RÅ 2002 ref. 110).

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 skatt även om förvärvaren inte är skattskyldig för mervärdesskatt sedan tidigare utan blir det först på grund av det aktuella övertagandet

För att förvärvaren ska kunna fullgöra den jämkningskyldighet och ta till vara den jämkningsrättighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående skatten, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse. Se vidare avsnitt 16.10 om handlingar vid jämkning.

När det gäller verksamhetsöverlåtelse kan parterna inte avtala bort att förvärvaren ska överta rättighet och skyldighet att jämka.

Vid överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse 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.

Mervärdes- skattegrupp

En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en sådan ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningskyldighet. När ett företag träder in i en mervärdeskattegrupp ska jämkningsen under dessa omständigheter fullgöras av gruppen medan om ett utträde ur mervärdes-

skattegruppen medför att användningen ändras ska jämkningsen fullgöras av företaget.

Fastighetsöverlåtelse 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 överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Detta gäller dock bara om förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelse tillfället. Det saknar betydelse om förvärvarens skattskyldighet är obligatorisk enligt ML eller om förvärvaren är frivilligt skattskyldig (8 a kap. 12 § ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt utgången i ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en tidigare ej skattskyldig förvärvare av en fastighet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kunde överta överlåtarens jämkningskyldighet eftersom förvärvarens uthyrning av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet redan fr.o.m. dennes tillträde av fastigheten (RÅ 2002 ref. 110).

En förvärvare kan således, enligt utgången i förhandsbeskedsärendet, överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt även om skattskyldighet uppkommer först vid tillträdet genom att frivillig skattskyldighet medgivits förvärvaren fr.o.m. denna tidpunkt. För att förvärvaren ska kunna medges frivillig skattskyldighet fr.o.m. dagen för sitt tillträde krävs att ansökan kommer in till Skatteverket senast på nämnda tillträdesdag. 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 jämkningskyldighet vid tillträdet på grund av att han då har en ändrad användning av fastigheten jämfört med överlåtaren.

Överlåtelse vid uppförandeskede

Skatterättsnämnden har 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 jämkningskyldigheten övergår på förvärvaren (SRN 2004-11-23).

Övertagande av jämkning

Överlåtaren och förvärvaren kan 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 fastighetsöverlåtelse som avses här.

Exempel

Överlåtaren har fått avdrag för ingående skatt år 1 i samband med byggarbeten 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 överlåtelse tillfället ska han fortsätta den påbörjade jämkningen avseende den ändrade användningen i lokalen. Jämkningsen ska dock inte omfatta endast år 4 utan även den del av det avdrag som erhöles år 1 och som kan sägas avse återstoden av korrigeringsstiden. Jämkningsen vid överlåtelsen ska alltså omfatta avdraget för korrigeringsåren 4–10.

Överlåtarens jämkning till följd av överlåtelsen i exemplet har egentligen sin grund i en ändrad användning av lokalen men det är dock överlåtelsen som utlöser ”slutjämkningen” år 4. Av 8 a kap. 7 § andra stycket ML framgår att jämkningen då ska fullgöras vid ett enda tillfälle.

Även om målsättningen varit att så långt möjligt undvika jämkning då fastigheter överläts 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 underlättad 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).

Övertagande av jämkning från ideell förening

Skatteverket anser att det är möjligt, enligt 8 a kap. 12 § ML, att överta rättigheten och skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt vid köp av en fastighet (investeringsvara) från en ideell förening. Förutsättningen för att detta ska gälla är att

föreningen anskaffat varan i en ekonomisk verksamhet. Det saknar i detta fall betydelse att föreningens verksamhet inte räknas som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML (Skatteverket 2010-04-19, dnr 131 239428-10/111).

Hyses- eller bostadsrätt

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 16.4.

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 jämnings-skyldighet 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 16.10 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 jämnings-skyldig till följd av de jämningsgrundande åtgärderna hos dennes förvärvare eller hos förvärvare i ett senare led. I 8 a kap. 12 § tredje stycket ML anges nämligen att överlåtaren ska fullgöra jämnings-skyldigheten om han dragit av ingående skatt 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 har i en skrivelse redogjort för situationen när en fastighet har överlåtits och särskild jämningshandling inte har utfärdats av den ursprunglige överlåtaren. En överlåtare av en fastighet som, i samband med jämnings-skyldigheten för ingående skatt övergår till förvärvaren, inte lämnar uppgifter i särskild jämningshandling ska själv fullgöra denna jämnings-skyldighet när en jämningsgrundande händelse senare inträffar. Skatteverket anser att detta gäller även om

fastigheten överlåtits i flera led efter den ursprungliga överlåtelsen vid vilken uppgifter inte lämnades (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111).

Beträffande brister i överlämnad jämningshandling, se avsnitt 16.10.

Den här återgivna regleringen har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämningskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla. Det ligger 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 skatt ske. Hur sådan jämkning respektive återbetalning ska ske framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111. Se vidare avsnitt 21.10.3.

16.9 Jämkning vid konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs under förutsättning att de haft rätt till avdrag för mervärdesskatt på kostnader för sådana investeringsvaror som inte består av maskiner m.m. (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML). Jämkningsen ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden (8 a kap. 7 § andra stycket ML).

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. Övertagandet gäller 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 jämningskyldigheten 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. Ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades (13 kap. 28 a § ML).

Handling från gäldenären till konkursboet

Den som ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt ska som grund för sin jämkning i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling med visst innehåll (8 kap. 20 § ML).

Konkursfordran

Genom en särskild reglering kommer statens fordran på jämkning hos gäldenären att utgöra en konkursfordran, trots att denna fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet meddelades (8 a kap. 4 § andra stycket ML jämförd med 5 kap. 1 § KonkL). Se även prop. 1999/2000:82 s. 112.

16.10 Handlingar vid jämkning

Förvärvaren övertar i många fall överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående skatt. Det kan exempelvis vara fråga om överlåtelse av en investeringsvara i samband med att verksamheten överläts 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 till förvärvarens 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 skatt ska förvärvaren i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling (8 kap. 20 § ML). 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 ska, den som överlåter en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka, utfärda en särskild handling (8 a kap.

15 § ML). Med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 20 § ML ska sådan handling utfärdas även i de fall någon investeringsvara inte överläts men rättighet eller skyldighet att jämka ändå övergår på någon annan. De fall som avses här är konkurs-situationer och hyresrätt/bostadsrätt som lämnas utan att överlätas.

Handlingen kan utfärdas antingen i pappersform eller i elektro-nisk form.

Tidpunkt för utfärdande av jämknings-handling

Skatteverket har uttalat att en jämkningshandling enligt 8 a kap. 15 § ML ska utfärdas senast när köpekontrakt avseende fastigheten upprättas. Har parterna före överlåtelsen avtalat om att handlingen ska överlämnas vid senare tidpunkt är denna handling också utfärdad i enlighet med 8 a kap. 15 § ML under förutsättning att handlingen inte överlämnas senare än när skyldighet att jämka uppstått för förvärvaren.

Till den del den till förvärvaren i samband med en fastighetsöverlåtelse överlämnade handlingen är så bristfällig att det inte med ledning av uppgifterna i den går att beloppsmässigt beräkna jämkningsbeloppet kan en jämkningshandling enligt 8 a kap. 15 § ML inte anses vara utfärdad.

Enbart det förhållandet att en jämkningshandling utfärdats senare än vid en fastighetsöverlåtelse utgör inte hinder för en förvärvare att utnyttja en övertagen rättighet att jämka avdrag för ingående skatt (Skatteverket 2008-06-10, dnr 131 340305-08/111).

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 skatt ändras i omprövningsbeslut eller domar.

Handling från tidigare överlåtare

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 (8 a kap. 16 § ML).

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 korrigerings tiden 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 överlåtare (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 § första stycket ML regleras vad en handling enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla. Med hänsyn till jämningsbestämmelsernas 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 skatten 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 skatten 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 mervärdesskatt, person- eller organisationsnummer.
- Övrigt som kan vara av betydelse. Det kan exempelvis vara nödvändigt att lämna en särskild uppgift om när korrigerings tiden löper ut för de olika investeringsvaror som överläts. Så är fallet när överlåtare 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 § andra stycket ML. Där anges att överlåtaren 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.

Jämkningshandling saknas

Vidare är det viktigt att överlåtaren är medveten om bestämmelserna i 8 a kap. 12 § tredje stycket ML. Där anges att överlåtaren ska jämka på grund av ändrad användning som uppkommit hos förvärvaren om överlåtaren gjort avdrag för ingående skatt 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. Se vidare avsnitt 16.8 angående latent jämningskyldighet hos överlåtaren.

Brister i jämningshandling

Skatteverket anser att sådana brister i överlämnad jämningshandling att en förvärvare inte kan fullgöra sin jämningskyldighet innebär att denna skyldighet ska fullgöras av överlåtaren. Brister i överlämnad jämningshandling 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 (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111).

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 skatt som belöper på jämningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler. Jämför 8 a kap. 17 § andra stycket ML.

16.11 Redovisning av jämkning

Som framgår av avsnitt 16.7 ska jämkning göras antingen med ett visst belopp årligen eller på en gång för den återstående korrigeringsperioden. I 13 kap. 28 a § ML regleras för vilka redovisningsperioder jämningshandling ska redovisas.

När ett tidigare avdrag för ingående skatt ska minskas genom jämkning sker detta genom att ingående skatt återförs på samma sätt som när mottagna kreditfakturer bokförs. Om den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående

skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt 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. Överlåtelsen anses i regel ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt. 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 mervärdesskatt 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.

16.12 Tillämpning av jämkningsreglerna

Hur jämkningsbestämmelserna ska tillämpas åskådliggörs med följande exempel. Ytterligare exempel på tillämpningen av jämkningsbestämmelserna finns i avsnitt 21.10.4, 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 inklusive mervärdesskatt 100 000 kr. Avdrag för ingående skatt 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 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 skatten vid förvärvet uppgick till minst 50 000 kr (8 a kap. 2 § 1 ML). Jämkningsåret, år 3, är inom den s.k. korrigeringsperioden. Ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringsperiodens början och avdragsrätten efter förändringen är 15 % (75–90). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en femtedel (korrigeringsperioden 5 år) av 15 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. till 3 000 kr (8 a kap. 4 § 2 ML). Jämkning görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 4 genom att ytterligare avdrag för ingående skatt med 3 000 kr tillgodoförs (13 kap. 28 a § ML).

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 korrigeringsperiodens 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 (8 a kap. 4 § 1 ML). Jämkningsbeloppet görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 5 genom att avdrag för ingående skatt minskas med 7 000 kr (13 kap. 28 a § ML).

**Försäljning av
lös egendom**

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).

Exempel 2

Ett företag har år 1 anskaffat en maskin för 925 000 kr inklusive mervärdesskatt 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 skatt redovisas med 100 000 kr, dvs. 25 % av 400 000 kr.

Maskinen utgör en s.k. investeringsvara eftersom den ingående skatten vid förvärvet översteg 50 000 kr. Försäljningen sker inom korrigeringstiden.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 4 § första stycket 3 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 jämningsbelopp 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 jämningsåret).

Ändrad användning av fastighet

Exempel 3

År 1

Fastighetsägaren, som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, genomför år 1 en ombyggnad av sin kontorsbyggnad. Avdrag sker således för hela den ingående skatten 200 000 kr som belöper på utförda byggåtgärder. 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

Fastighetsägaren behöver inte längre en av lokalerna och hyr ut denna lokal till en hyresgäst som bedriver mervärdesskattefri verksamhet. Byggnadens användning i mervärdesskattepliktig verksamhet minskar således till 75 %.

Ombyggnaden utgör en investeringsvara eftersom den ingående skatten på kostnaderna för åtgärderna uppgått till minst 100 000 kr. Det är den förändrade användningen sker är inom korrigeringsperioden. Grund för jämkning föreligger därför.

Ursprungsbeloppet för hela ombyggnaden uppgår till 200 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringsperiodens början och avdragsrätten efter förändringen är 25 % (100 - 75). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en tiondel (korrigeringsperioden 10 år) av 25 % av ursprungsbeloppet 200 000 kr, dvs. till 5 000 kr.

Jämkningsbeloppet redovisas som en minskning av den ingående skatten 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 skatten minskas med 5 000 kr för vart och ett av åren.

Överlåtelse av verksamhet

Exempel 4

En fastighet används till 50 % i företagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Fastigheten omfattas inte av frivillig skattskyldighet. På grund av tidigare ändrad användning med avseende på avdragsrätten för ingående skatt sker jämkning genom att återbetalning av mervärdesskatt årligen görs med 5 000 kr.

Fastigheten överläts 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 mervärdesskatt och övertar därför överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt 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 skatt, dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående skatt.

Överlåtelse av fastighet

Exempel 5

År 1

En byggnad uppförs under året och används i sin helhet i mervärdesskattepliktig verksamhet. Fastighetsägaren gör därför avdrag för ingående skatt med 1 miljon kr, dvs. för hela den ingående skatt som belöper på uppförandet av byggnaden.

År 2

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående skatt sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 3

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som själv är skattskyldig för mervärdesskatt. Avtal om att överlåtaren ska jämka ingående skatt 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 skatt, dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående skatt.

Förvärvaren tar fastigheten i sin helhet i bruk i en mervärdesskattepliktig 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 skatt 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 jämkningsen är att denne inte avser att använda fastigheten i mervärdesskattepliktig verksamhet. Parterna har därför i samband med fastighetsöverlåtelsen särskilt avtalat om att överlåtaren ska jämka.

Fastigheten är en investeringsvara eftersom den ingående skatten på uppförandekostnaden uppgick till minst 100 000 kr. Överlåtelsen sker inom korrigerings-tiden som är 10 år för fastigheter.

Ursprungsbeloppet är 1 miljon kr och skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigerings-tidens början och avdrags-rätten efter försäljningen är 100 % (100 - 0). Fastighets-försäljningen innebär ju att någon användning i mervärdesskattepliktig verksamhet inte längre sker och att avdragsrätten för ingående skatt avseende fastigheten därmed upphör.

Det årliga jämningsbeloppet utgör 1/10 (korrigerings-tiden) av 100 % (förändringen) av 1 miljon 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 korrigerings-tiden är 6 år (åren 5–10).

Överlåtarens totala jämningsbelopp beräknas därför till 600 000 kr (6 år à 100 000 kr). Redovisningen av detta jämningsbelopp sker enligt bestämmelserna i 13 kap. 28 a § ML i den andra perioden efter den då över-låtelsen skedde.

Förvärvaren övertar inte rättigheten och skyldigheten att jämka. Förvärvaren kan därför inte senare, om han ändrar användningen av fastigheten, genom jämkning erhålla avdrag för överlåtarens jämningsbelopp.

17 Fakturering

17.1 Inledning

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger nämligen endast om den kan styrkas genom faktura (8 kap. 5 § ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Reglerna för fakturering finns intagna i mervärdesskattedirektivet artiklarna 217–240. Ett av syftena med faktureringsbestämmelserna är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

Skrivelser från Skatteverket

Faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till Skatteverket. Med anledning härav har Skatteverket i olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. Fyra av 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 har Skatteverket utfärdat ytterligare ett antal skrivelser.

Faktura, definition

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

Samlingsfaktura

En samlingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster (11 kap. 7 § första stycket ML). Syftet med bestämmelsen är att förenkla

hanteringen så att den faktureringskyldige kan ta med flera egna omsättningar i en enda faktura i stället för att utfärda flera separata fakturor.

Arkivering

Regler för arkivering av fakturor finns i skattebetalningslagen (14 kap. 2 a och 2 b §§ SBL). En utförlig beskrivning av dessa bestämmelser finns i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 6.5.

Bygg- och anläggningstjänst

Mervärdesskatt avseende bygg- och anläggningstjänster ska redovisas enligt den s.k. fakturadatummetoden, se avsnitt 18.4.3.1. I samband härmed har tidigare undantag från skyldigheten att utfärda faktura för förskotts- eller a conto-betalningar vid bygg- och anläggningsentreprenader upphört att gälla. Vidare har faktureringskyldigheten utökats till att även omfatta bygg- och anläggningstjänster som tillhandahålls privatpersoner.

17.2 Faktureringskyldighet

Huvudregel

Varje näringsidkare som omsätter varor eller tjänster till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare, ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller av en tredje person (11 kap. 1 § ML). Med näringsidkare avses enligt Skatteverkets uppfattning en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet.

Ansvar för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren (den som utfört omsättningen) även om han väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. I nämnda ansvar ligger även enligt Skatteverkets uppfattning en skyldighet för säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigera detta genom att utfärda en ny sådan.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska de svenska faktureringsreglerna tillämpas vid omsättningar inom Sverige. Detta innebär att även en utländsk företagares försäljningar kan omfattas av de svenska reglerna. På motsvarande sätt kan ett svenskt företag vid försäljningar utomlands bli skyldigt att tillämpa de regler som gäller i det land i vilket försäljningen sker.

Undantag, privatpersoner

Faktureringskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML normalt inte har något krav på att faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För tre särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt

ML faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket ML till ett annat EU-land,
- av vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 a § ML till en köpare i ett annat EU-land om säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det andra EU-landet, eller
- av bygg- och anläggningstjänster och varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande. Denna skyldighet gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas.

Undantag, mervärdesskattefri omsättning

Vid omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a § ML föreligger inte någon skyldighet att utfärda faktura. Det föreligger inte heller någon sådan skyldighet för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första stycket ML när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML (11 kap. 2 § ML).

Som huvudregel gäller att faktureringsskyldighet ska föreligga vid omsättning mellan näringsidkare. Lagstiftaren har ändå valt att utnyttja möjligheten att från faktureringskravet undanta merparten av de mervärdesskattefria omsättningar som artikel 221.2 i mervärdesskattedirektivet medger.

Mervärdesskattefri omsättning som kräver faktura

Det innebär att uppräkningslistan ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga mervärdesskattefria omsättningar. Vid omsättning av följande varor och tjänster krävs det därför att faktura utfärdas

- varor placerade i vissa lager (3 kap. 1 a § ML),
- investeringsguld (3 kap. 10 a § ML),
- vissa periodiska publikationer m.m. (3 kap. 13–18 §§ ML),
- vissa framställningstjänster (3 kap. 19 § första stycket 2 ML),
- varor och tjänster avseende fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 ML),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 ML),

- tjänster avseende gravöppning eller gravskötsel (3 kap. 23 § 6 ML),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 ML),
- överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML),
- överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML),
- viss omsättning till och förvärv från andra EU-länder (3 kap. 30 a, 30 e, 30 g, 31 och 31 a §§ ML),
- vissa tjänster (bikostnader) som ingår i beskattningsunderlaget vid import (3 kap. 32 § ML).

Annat krav på verifikation

Det bör noteras att i de fall det inte föreligger någon faktureringskyldighet enligt ML måste, för dem 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

Faktura ska även utfärdas för förskotts- eller a conto-betalningar (11 kap. 3 § ML). Förutsättningen är att förskotts- eller a conto-betalningen avser en sådan omsättning för vilken faktureringskyldighet föreligger enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML. Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de mervärdesskattefria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även förskotts- eller a conto-betalningar som avser dessa skattefria omsättningar.

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. Det bör kunna överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden (prop. 2003/04:26 s. 57).

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 (prop. 2003/04:26 s. 57).

När det gäller kravet på uppgift enligt punkt 3 är det, enligt Skatteverkets uppfattning, inte nödvändigt att själva ordet självfakturering anges. Däremot måste det framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den. Detta kan exempelvis ske genom att köparen på fakturan tydligt, t.ex. genom avvikande text, anger att fakturan är upprättad av köparen.

Det ligger i parternas intresse att villkoren för avtal och godkännande enligt ovan klargörs. Säljaren har ansvaret för faktureringen även om han överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura, har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det av intresse att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående skatt.

Skatteverket anser att bestämmelsen i 11 kap. 4 § ML inte utgör hinder för att företag i Sverige använder förfarandet med självfakturering vid omsättning utom landet. Av 11 kap. 1 § ML framgår att köparen kan utfärda faktura för säljarens räkning. Denna bestämmelse får anses innebära att det finns en generell möjlighet för säljaren att låta köparen utfärda fakturan när det föreligger en faktureringskyldighet enligt ML. Vid omsättning utomlands kan dock reglerna i det land omsättningen sker ställa upp särskilda krav för självfakturering (Skatteverket 2007-06-12, dnr 131 381208-07/111).

Utläggning av faktureringen

Faktureringen kan läggas ut på en tredje person (11 kap. 1 § ML). Detta är tillåtet oavsett om omsättningen skett inom eller utom landet. Även vid en sådan utläggning av faktureringen har säljaren ansvaret för att faktura utfärdas och att den är korrekt. Några ytterligare krav för att få lägga ut faktureringen på en tredje person finns inte.

KFM kan sälja utmätt egendom på exekutiv auktion. Försäljningen sker då för gäldenärens räkning. Skatteverket anser att gäldenärens faktureringskyldighet får anses vara uppfylld genom det protokoll som KFM upprättar enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen jämte eventuella övriga av KFM upp-

rättade handlingar som krävs för att ML:s faktureringskrav ska vara uppfyllt. Samtliga dessa handlingar måste i så fall tillställas såväl säljare som köpare och utgör då underlag för köparens avdragsrätt (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

Flera fakturor i samma handling

Skatteverket anser att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. Enligt ML kan en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. Därmed måste varje sådan faktura uppfylla de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. Detta medför bl.a. att det måste framgå ett löpnummer för respektive säljares faktura, jfr vad som sägs om löpnummer i avsnitt 17.4.1. Det är dock tillräckligt att datum anges en gång i handlingen. När det gäller gränsen för mindre belopp för förenklad faktura ska bedömningen ske utifrån respektive säljares faktura.

Överskådligheten är viktig i en handling som upprättas på detta sätt, vilket innebär att det tydligt måste framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare. Uppgifterna för respektive säljare måste hållas klart åtskilda och några oklarheter om vilka försäljningar som är hänförliga till vilken försäljare får inte förekomma (Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111).

Det som sägs i skrivelsen avseende innehållet i faktura är inte tillämpligt vid fakturering inom elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner. I dessa situationer, och under vissa förutsättningar, behöver löpnummer inte anges. Se vidare avsnitt 17.4.1.

Omvänd skattskyldighet

Det förekommer att företag enligt samma avtal utför både en tjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet och en tjänst som inte omfattas av reglerna. I sådant fall finns det inget som hindrar att tjänsterna faktureras i en och samma faktura. Det är dock viktigt att det tydligt framgår vilka delar som omfattas respektive inte omfattas av omvänd skattskyldighet.

Mervärdesskattegrupp

Fakturering ska ske i eget namn när ett företag, som tillhör en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, har en omsättning till företaget utanför gruppen. Vidare anges att företaget i dessa fall ska ange gruppchefens registreringsnummer för mervärdesskatt i fakturan (11 kap. 5 § ML).

Kommissionärsföretag

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant

kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. 3 § IL och som redogörs för i avsnitt 8.2.6. Även i detta fall gäller att grupp-huvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 8.3.

**Senaste tidpunkt
för byggtjänster**

Faktura som avser bygg- och anläggningstjänster, eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, ska utfärdas senast vid utgången av andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats (11 kap. 3 § andra stycket ML). Denna bestämmelse gäller oavsett om redovisning sker enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

17.3 Elektronisk fakturering

Definition

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 (1 kap. 17 a § ML).

En faktura kan även utgöras av dokument eller meddelanden i elektronisk form om de uppfyller de fakturakrav som anges i 11 kap. ML (1 kap. 17 § ML).

Med överföring eller ställande till förfogande på elektronisk väg avses att data överförs eller ställs till mottagarens förfogande med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring, med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel (artikel 217 mervärdesskattedirektivet).

**Köparens
godkännande**

Överföring av en faktura på elektronisk väg får endast ske om mottagaren godkänner det (11 kap. 6 § ML).

Bestämmelserna i SBL och BFL reglerar bl.a. hanteringen av fakturor som ställs ut och tas emot. Det ska vara möjligt att med hjälp av en systemdokumentation få överblick över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad hos ett företag. Det ska också vara möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling. Det finns även krav på oföränderlighet av räkenskapsinformation. När det gäller kontroll av att en faktura är korrekt ställs samma krav som för en pappersfaktura.

Lagring

För det företag som har tagit emot en elektronisk faktura gäller att denna även ska lagras elektroniskt. Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § BFL ska räkenskapsinformation bevaras i sin

ursprungsform. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

Samlad överföring En säljare kanske överför flera fakturor samlat på elektronisk väg till en köpare. Det är då tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna endast anges en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura (11 kap. 7 § andra stycket ML).

17.4 Fakturans innehåll

Fakturans innehåll Följande redogörelse om vilka uppgifter som en faktura ska innehålla inleds med en uppräkningslista som överensstämmer med lagtexten. Uppgifterna har sin motsvarighet i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattelagen anger vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura (11 kap. 8 §). 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.

Skatteverket anser att uppgifter i flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura som uppfyller kraven enligt 11 kap. ML. Exempelvis kan i en faktura alltid hänvisning ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i mervärdesskattesammanhang bildar en faktura. Det är också nödvändigt att dokumenten eller meddelandena hanteras och länkas samman genom hänvisningar på sådant sätt inom företaget att det utan svårigheter går att fastställa sambandet mellan handlingarna. Detta gäller både hos säljaren och hos köparen. Att flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura gäller oavsett om uppgifterna finns i pappersform eller i elektronisk form eller som en kombination av dessa båda former. Om någon uppgift överförs elektroniskt krävs dock att mottagaren godkänner förfarandet med elektroniskt överförda uppgifter, jfr avsnitt 17.3. Såväl köpare som säljare måste säkerställa att de uppgifter som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden (Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 150989-06/111).

En faktura ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c eller 5 ML är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till
 - a. den relevanta bestämmelsen i ML,
 - b. den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
 - c. en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av bestämmelserna om VMB i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till
 - a. dessa bestämmelser,
 - b. artikel 313, 326 eller 333 respektive 306 i mervärdesskattedirektivet, eller
 - c. en annan uppgift om att bestämmelserna om VMB tillämpas.

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 Löpnnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste vara unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på löpnummer är att minska risken för bedrägerier.

Som framgår ovan får det finnas flera serier med löpnummer. Vid åsättande av löpnummer är det, enligt Skatteverkets uppfattning, viktigt att det med hjälp av en systematisk serie kan konstateras om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna. Separata löpande nummerserier för varje säljare ska användas vid självfakturering eller när faktureringen läggs ut på tredje person. Ett sådant löpnummer kan vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen eller tredje person använda egna säljarespecifika löpnummerserier. Ett löpnummer som erhålls från säljaren kan ingå i en separat nummerserie, dvs. det behöver inte ingå i den löpnummerserie som säljaren använder för fakturor som han själv upprättar. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att separata löpande nummerserier används för respektive säljares räkning.

Vid omsättningar inom Sverige måste även utländska företagare följa bestämmelserna i ML och därmed ange bl.a. löpnummer på fakturor som avser sådana försäljningar. Det kan vara praktiskt med en separat löpnummerserie för försäljningarna i Sverige men något sådant krav kan inte ställas enligt ML. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är

att det åsatta löpnumret, oavsett om det är separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner (Skatteverket 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111).

Ej löpnummer

Löpnummer behöver inte anges om

1. fakturor som avser omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling, eller
2. en återförsäljare utfärdar en självfaktura enligt 11 kap. 4 § ML som avser inbyte av en säljares anläggningstillgång och denna faktura utfärdas i samma handling som faktura som avser återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara (SKVFS 2007:13).

**Punkt 3
Säljarens registreringsnummer**

Registreringsnumret för mervärdesskatt är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till mervärdesskatt. I samband med unionsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret användas. Av bilaga 13 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

ABL:s krav

Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV (numera Bolagsverket) har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har det i skrivelsen uttalats att det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. Vidare har PRV angett att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för mervärdesskatt så får detta anses tillfyllest med hänsyn till reglerna i ABL.

Omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet gäller i vissa fall vid omsättning av varor och tjänster i Sverige, jfr avsnitt 4.4. Även i dessa fall ska säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges i fakturan.

Utländsk säljare

I vissa fall gäller omvänd skattskyldighet vid en utländsk företagares omsättning här i landet, jfr avsnitt 39.3. De svenska faktureringsreglerna gäller för en sådan omsättning och det är säljaren som ansvarar för att en faktura som uppfyller de krav

som ställs i ML utfärdas. Kravet att säljarens registreringsnummer ska anges i fakturan gäller även i dessa fall. Säljaren kan ange sitt registreringsnummer i hemlandet om han är registrerad till mervärdesskatt där. Om den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige bör dock det svenska registreringsnumret anges.

Punkt 4
Köparens registreringsnummer

Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid unionsintern varuförsäljning och vid undantaget unionsinternt 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. 5 § ML måste alltså uppgift om köparens registreringsnummer framgå av fakturan. Detta gäller i de fall köparen är en näringsidkare i annat EU-land som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, men även när köparen inte bedriver sådan verksamhet men tilldelats ett registreringsnummer på grund av sin skattskyldighet för förvärvet av tjänsterna.

Reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn innebär att köparen i vissa fall blir skattskyldig för omsättning inom landet av särskilt uppräknade tjänster. Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska då framgå av fakturan. Även en utländsk köpare kan bli skattskyldig för en sådan tjänst som har tillhandahållits honom inom landet. Den utländske företagaren blir då skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige och det är köparens svenska registreringsnummer som ska framgå av fakturan.

Punkt 5
Namn och adress

Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Om ett bolag även har en inregistrerad bifirma är det enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckligt att endast ange namnet på den registrerade bifirman utan uppgift måste även lämnas om namnet på den registrerade firman. Däremot behöver inte namnet på bifirman anges.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företag som avses. Om det däremot är fråga om i affärlivet vedertagna förkortningar som LKAB och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.

- Fel adressat i faktura** Skatteverket har i en skrivelse redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående skatt då det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det i vissa fall rätt till avdrag för ingående skatt då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet gjordes. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).
- 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 uppges 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 mervärdesskattehänseende. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringskyldige från att

lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8
Beskattnings-
underlaget

Enligt denna punkt ska förutom priset även eventuell prisned-sättning eller rabatt anges i fakturan, om rabatten inte inkluderas i priset. Utifrån detta krav har frågan uppkommit vad som gäller om en vara som kostar 1 000 kr säljs med 10 % rabatt. Är det tillräckligt att båda beloppen 1 000 kr och 900 kr anges i fakturan, men rabatten endast anges som 10 %, eller måste även rabatten uttryckas i belopp? Skatteverket anser att det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att mervärdesskatten inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10
Mervärdesskatte-
beloppet

Det framgår av lagtexten att mervärdesskattebeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange mervärdesskattebelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § första stycket ML underlåta att ange mervärdesskattebeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan. I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan.

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om mervärdesskattebeloppet måste uppges separat för varje skattesats. Skatteverket anser att lagtexten inte innebär att ett krav kan ställas på att mervärdesskattebeloppet måste specificeras för varje skattesats. Det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. Däremot framgår det av punkterna 8 och 9 att beskattningsunderlaget för varje skattesats samt skattesatsen måste anges i fakturan (Skatteverket 2004-11-12, dnr 130 6411266-04/111).

Punkt 11
Hänvisning

För vissa omsättningar finns det krav på att en särskild notering görs i fakturan som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats. Detta krav gäller dels vid befrielse från mervärdesskatt, dels vid omvänd skattskyldighet, dvs. när köparen ska betala mervärdesskatten till staten. Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av de krav som

uppställs i punkten 11. Nedan följer en redogörelse för skrivelsen (Skatteverket 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111).

Skatteverket anser att det med begreppet ”skattebefriad” ska förstås de fall då omsättningen skett inom landet men undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Detta innebär att begreppet inte inbegriper det fall då omsättningen sker i ett annat EU-land eller i land utanför EU. Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De skattefria omsättningar för vilka ML kräver att faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 17.2 vid kantrubriken ”Mervärdesskattefria omsättning som kräver faktura”.

När det gäller uppgiftskravet vid omvänd skattskyldighet anser Skatteverket att detta krav begränsas till de fall omvänd skattskyldighet ska tillämpas enligt ML, dvs. då köparen ska redovisa skatten i Sverige. Detta innebär att ML:s krav på hänvisning i fakturan inte gäller i det fall den aktuella transaktionen är omsatt utomlands. I sådant fall är det den berörda myndigheten i köparens hemland (annat EU-land eller land utanför EU) som får bedöma vilken hänvisning som är lämplig att göra i en faktura, utifrån det landets mervärdesskatte regler.

Skatteverket anser således att en hänvisning i faktura kan göras till

- a. tillämplig bestämmelse i ML,
- b. tillämplig bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, eller
- c. en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. ML eller att omvänd skattskyldighet gäller i Sverige.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats (punkten c) är det enligt Skatteverkets mening normalt tillräckligt att ange att omsättningen är undantagen från mervärdesskatteplikt eller att omvänd skattskyldighet gäller.

I skrivelsen (2010-03-11) lämnas ett antal exempel på hänvisningar som Skatteverket anser vara lämpliga.

Punkt 12
Nytt transport-
medel

Vid leverans av nytt transportmedel till ett annat EU-land ska det i fakturan anges en uppgift som klargör att det är fråga om ett nytt transportmedel.

Skatteverket anser att det vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan anges när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den körts. När det gäller försäljning av ett nytt fartyg kan det i fakturan anges när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats. Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan det i fakturan anges när det första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

**Punkt 13
VMB**

Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för begagnade varor m.m. eller resebyråverksamhet finns det krav på att en särskild notering görs i fakturan som förklaring till att VMB-reglerna har tillämpats. Hänvisning kan ske till

- a. tillämplig bestämmelse i ML, dvs. 9 a kap. ML (begagnade varor m.m.) eller 9 b kap. ML (resebyråverksamhet),
- b. tillämplig bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. artikel 313 mervärdesskattedirektivet (begagnade varor) eller artikel 306 mervärdesskattedirektivet (resebyråverksamhet), eller
- c. en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift som förklaring till att vinstmarginalsystemet har tillämpats (punkten c) är det enligt Skatteverkets mening normalt tillräckligt att ange något av följande (beroende på vad som är tillämpligt i det enskilda fallet): ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”, ”vinstmarginalbeskattning – begagnade varor”, vinstmarginalbeskattning – konstverk” eller ”vinstmarginalbeskattning – samlarföremål och antikviteter”.

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 238 i mervärdesskattedirektivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. Genom att införa bestämmelser om förenklade fakturor i 11 kap. 9 § ML har lagstiftaren valt att utnyttja denna möjlighet.

- Förutsättningar** Förutsättningen för att få frångå det generella kravet för vad en faktura ska innehålla och i stället utfärda en förenklad faktura är att
1. fakturan är på ett mindre belopp, eller
 2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.
- Föreskrifter** Skatteverket har utfärdat föreskrifter om förenklad faktura (SKVFS 2005:14). Skatteverket föreskriver där vad som ska förstås med mindre belopp och när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar är sådana att förenklad faktura får utfärdas.
- Enligt föreskriften SKVFS 2007:13 kan ytterligare en slags förenklad faktura, som medför att löpnummer inte behöver anges, också användas i vissa fall när fakturor för olika säljare utfärdas i samma handling. Det gäller vid fakturering av el och elnät i samma handling samt vid inbyte av maskiner m.m. hos en återförsäljare som utfärdar faktura för sin egen omsättning i samma handling.
- Mindre belopp** Enligt föreskrifterna avses med mindre belopp en fakturas totalbelopp som inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt. Värdet av fakturans samtliga omsättningar, för vilka fakturerings skyldighet föreligger, ska inräknas i totalbeloppet. Detta gäller oavsett om skattskyldighet för mervärdesskatt föreligger eller inte för den enskilda omsättningen. Ovanstående gäller även för samlingsfakturor.
- I det fall det förekommer flera fakturor i samma handling anser Skatteverket att gränsen för mindre belopp ska bedömas utifrån respektive säljares faktura (Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111). Se avsnitt 17.2.
- Handelsbruk m.m.** Kraven på handelsbruk, administrativ praxis och tekniska förutsättningar är uppfyllda om
- varor och tjänster säljs genom betalautomat såsom vid försäljning av bensin, uttag av väg-, bro- eller tunnelavgifter, uttag av parkeringsavgifter och liknande där det normalt inte går att identifiera köparen,
 - krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttag av väg-, bro- eller tunnelavgift i övrigt skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen, eller

- persontransporter säljs inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att det enligt branschpraxis normalt saknas uppgifter för att kunna identifiera köparen (SKVFS 2005:14).

Förenklad fakturas innehåll

En förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
4. den mervärdesskatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Skatteverket anser att identifiering av säljaren enligt andra punkten ovan ska ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges. Det är tillräckligt att numret skrivs som person-/organisationsnummer (Skatteverket 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111).

När det gäller punkt 4 ovan är det Skatteverkets uppfattning att det ska finnas uppgift antingen om mervärdesskattebeloppet eller om beskattningsunderlaget och tillämplig skattesats, dvs. 25 %, 12 % eller 6 %. Att endast ange beskattningsunderlaget inklusive mervärdesskatt uppfyller alltså inte kravet på en förenklad faktura.

Begränsningar

Förenklad faktura får endast utfärdas för transaktioner inom landet (11 kap. 9 § första stycket ML). Vid gränsöverskridande handel är det inte tillåtet att använda förenklad faktura. Det innebär att det inte är möjligt att tillämpa förenklad fakturering vid unionsinterna försäljningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, dvs. när varor transporteras till ett annat EU-land. Det är inte heller tillåtet att tillämpa förenklad fakturering vid unionsinterna förvärv enligt 2 a kap. ML. Detsamma gäller vid monteringsleverans enligt 5 kap. 2 § första stycket 2 ML.

Detaljhandeln

Näringsidkare kan göra inköp från detaljhandlare, som exempelvis stormarknader och byggvaruhus, där all försäljning sker från kontantkassor. Om försäljningssumman överstiger gränobeloppet 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

**Vinstmarginal-
beskattning**

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.

Skatteverket anser att en förenklad faktura även får användas när faktureringsskyldighet föreligger och återförsäljaren tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Detta gäller trots att reglerna om VMB bl.a. innebär att någon mervärdesskatt inte får anges i fakturan. Av fakturan måste därför framgå att reglerna om VMB tillämpats som en förklaring till den uteblivna skattedebiteringen. De allmänna förutsättningarna för att få utfärda förenklad faktura ska också vara uppfyllda (Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111).

17.4.3 Bidrag kopplat till priset

Om ett bidrag anses direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst ska bidraget inräknas i beskattningsunderlaget för varan/tjänsten, se avsnitt 11.3.2.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för verkets bedömning av vad som gäller vid fakturering när bidrag är direkt kopplat till priset på en leverans. Nedan följer en redogörelse av denna skrivelse (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111).

Utgående och ingående skatt ska korrespondera med varandra, vilket innebär att den utgående skatt som säljaren är skattskyldig för i princip ska kunna dras av som ingående skatt hos köparen om denne har avdragsrätt. När en säljare uppbär ett bidrag, som är direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst, är det inte fråga om en omsättning åt bidragsgivaren utan endast till säljarens kund. Säljaren har därmed inte någon faktureringsskyldighet enligt ML gentemot bidragsgivaren utan enbart mot köparen.

I fakturan till köparen ska det skattebelopp anges som gäller för omsättningen. Skatteverket anser att detta inte förändras av att säljaren uppbär ersättning från flera håll.

Vid handel mellan näringsidkare anges priset normalt exklusive skatt. Detta medför att den utgående skatten betalas av köparen och inte av bidragsgivaren. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part.

Exempel

Pris exklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset).	900 kr
Beskattningsunderlag	1 000 kr
Skatt 25 %	250 kr
Att betala (100 + 250)	350 kr

Är prissättningen i stället inklusive skatt understiger det belopp köparen betalar skattebeloppet. I ett sådant fall får även betalningen från tredje part anses inkludera skatt. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part exklusive skatt.

Exempel

Pris inklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset).	900 kr
Beskattningsunderlag (1 000 kr – 20 %).	800 kr
Skatt 25 %	200 kr
Att betala	100 kr

Skatteverket anser att köparen ska ha möjlighet att dra av hela den skatt som debiterats av säljaren även när en tredje part har betalat en del av denna. Den tredje parten har tillskjutit medel för köparens räkning och därför ska betalningen tillgodoföras köparen.

17.5 Kreditnota

17.5.1 Inledning

Säljaren ska utfärda en kreditnota om han lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 ML (kassarabatter) eller 7 kap. 6 § första stycket 3 ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket ML inte föreligger (11 kap. 10 § ML). Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta i de fall fakturerings-skyldighet enligt 11 kap. ML föreligger när ursprungsfakturan utställdes, jfr avsnitt 17.2. Säljaren kan alltså bli skyldig att utfärda kreditnota även om mervärdesskatt inte debiterats i

ursprungsfakturan som exempelvis vid export och mervärdesskattefri försäljning till andra EU-länder.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningsskyldighet av utgående skatt och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående skatt fråntas honom.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringskyldighet 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 faktureringskyldig för.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, dvs. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Skatteverket anser dock att kreditnota avseende kassarabatt inte behöver utfärdas under förutsättning att följande tre kriterier är uppfyllda

1. den tid inom vilken kassarabatten medges anges på fakturan,
2. om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten, samt
3. kopia av betalningshandling, som visar att betalning skett inom föreskriven tid, kompletterar fakturan (Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152).

Exempel

Ett företag ställer ut en faktura på 800 kr samt 25 % mervärdesskatt, dvs. 200 kr. Samtliga uppgifter avseende fakturans innehåll finns på underlaget. Dessutom anger företaget att kassarabatt om 3 % kan erhållas om betalning sker inom viss tid. Om företaget även anger följande: ”vid utnyttjad kassarabatt ska beskattningsunderlaget sänkas med 24 kr samt mervärdesskatten om 25 % med 6 kr” bör fakturan vara

tillräcklig för att nedsättningen ska kunna göras utan en separat kreditnota. Detta under förutsättning att betalningshandling, som visar att den i fakturan angivna kassarabatten utnyttjats, kompletterar fakturan.

För det fall att samtliga tre ovannämnda kriterier inte uppfylls anser Skatteverket att en separat kreditnota måste ställas ut i samband med utnyttjad kassarabatt.

Andra prisnedsättningar i efterhand

Även andra prisnedsättningar i efterhand än kassarabatter medför krav på att kreditnota ska utfärdas. Skillnaden jämfört med kassarabatter är att den skattskyldige och hans kund kan avtala om att prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget. De kan således avtala om att prisnedsättningen eller rabatten inte ska ändra (minska) mervärdesskattebeloppet och i så fall finns inget krav på kreditnota enligt ML. Dessa bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

Debiteringar och krediteringar i samma handling

Inom vissa branscher är det vanligt med fakturering i förskott, exempelvis kvartalsvis. Därefter kan det ske krediteringar, såsom vid slutavstämning mot preliminärt debiterade belopp, prisreduktioner m.m. Skatteverket har inget att erinra mot att det inom dessa branscher sker debiteringar och krediteringar i samma handling. Det har heller ingen betydelse vad handlingen kallas för. Det avgörande är i stället att handlingen innehåller samtliga de uppgifter som krävs enligt ML. Således ska samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 och 11 kap. 10 § ML vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en faktura respektive en kreditnota.

Felaktigt debiterad utgående skatt

Det kan förekomma att ett belopp betecknas som mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling utan att beloppet är någon skatt i ML:s mening. Ett exempel är om mervärdesskatt debiteras på en skattefri transaktion. Har en sådan felaktig debitering gjorts i en handling som upprättats den 1 januari 2008 eller senare är företaget skyldigt att betala in beloppet till staten. Ändring av denna betalningsskyldighet kan ske om kreditnota utfärdas. Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota. Av prop. 2007/08:25 s. 95 framgår att ett krav för sådan eftergift är att det inte finns någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall. Se vidare avsnitten 4.7 och 18.4.12.

Om inbetalning gjorts av en felaktig debitering, som skett i en handling upprättad före den 1 januari 2008, är Skatteverket

skyldigt att återbetala beloppet till säljaren utan att kunna ställa krav på att en kreditnota utfärdas (RÅ 2005 ref. 81 och Skatteverket 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111).

17.5.2 Kreditnotans innehåll

Kreditnotan beskrivs i ML som en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan. En kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. ändringen av mervärdesskatten, och
2. i förekommande fall att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt vid s.k. omvänd skattskyldighet (11 kap. 10 § ML).

Före lagändringen den 1 januari 2008 fanns även ett krav på att mervärdesskattebeloppet enligt den ursprungliga fakturan skulle anges i kreditnotan.

Skatteverket anser att kravet på hänvisning till ursprungsfakturan innebär att det är ursprungsfakturans löpnummer som ska uppges. Vidare anser Skatteverket att hänvisning i normalfallet måste ske till löpnumret för varje enskild ursprungsfaktura även om krediteringen avser flera fakturor. Under vissa förutsättningar får dock sådan hänvisning i stället ske genom att i kreditnotan uppges den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Detta kan gälla när det är praktiskt omöjligt att hänvisa till en speciell ursprungsfaktura eller när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor (Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111).

Praktiskt omöjligt

Det kan förekomma att en kreditering avser vissa varor som tidigare fakturerats tillsammans med andra varor av samma slag, men där de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets redovisningssystem kan härledas till en speciell ursprungsfaktura. I sådana situationer kan det vara praktiskt omöjligt att ange ursprungsfakturans löpnummer. Motsvarande gäller även vid kreditering av backar, tomglas och liknande. Under dessa förutsättningar anser Skatteverket att kravet på en otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan är uppfyllt om hänvisning i kreditnotan sker till den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Som ytterligare förutsättning gäller att den angivna tidsperioden inte får avse krediteringar som sker senare än vad som normalt förekommer inom den aktuella branschen, dock

inte krediteringar som sker senare än vad parterna särskilt kan ha avtalat.

Mycket stort antal fakturor

Skatteverket anser att avsteg från kravet på hänvisning till varje enskild faktura även kan ske när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader att ta fram erforderliga uppgifter. I dessa fall kan det räcka med att hänvisa till utställda fakturor under berörd tidsperiod. Detta kan gälla när rabatter och liknande ges ut i efterhand och som baseras på inköp som gjorts under en viss tidsperiod, exempelvis årsrabatter. Även om det enbart rör sig om en stor mängd ursprungsfakturor kan det vara tillräckligt att hänvisa till tidsperioden om det skulle medföra betydande olägenheter att hänvisa till samtliga enskilda löpnummer. Härvid förutsätts att den direkta kopplingen mellan kreditnotan och ursprungsfakturorna otvetydigt framgår av företagets redovisnings-system. Som betydande olägenhet anses exempelvis att en kreditnota skulle behöva hänvisa till ett så stort antal ursprungsfakturor att det skulle krävas utrymme i form av bilagor till kreditnotan.

17.6 Valuta

Företag ska ha en enda redovisningsvaluta och denna ska enligt huvudregeln vara svenska kronor. Vissa juridiska personer får dock i stället använda euro som redovisningsvaluta. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag (4 kap. 6 § BFL). Även utländska företags filialer i Sverige får ha euro som redovisningsvaluta under förutsättning att det utländska företaget är av motsvarande slag som de företag som anges i 4 kap. 6 § BFL (14 § första stycket lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.). Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led av redovisningen.

SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ska ange mervärdesskattebeloppet i båda valutorna i fakturan om de ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan (11 kap. 11 § första stycket ML). Enligt Skatteverkets uppfattning ska omräkningen ske efter den senaste valutakurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/a conto dessförinnan. Säljaren och

köparen ska bokföra det mervärdesskattebelopp som motsvarar hans redovisningsvaluta. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § första stycket ML omfattar även utländska företagare 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. Ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, behöver endast ange mervärdesskatten i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell (11 kap. 11 § tredje stycket ML).

Ej SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Ett företag, som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, ska ange mervärdesskattebeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Mervärdesskattebeloppet ska beräknas efter den senaste valutakurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (11 kap. 11 § andra stycket ML). Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Mottagande av faktura i euro

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Vid successiva tillhandahållanden bör valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Jämförelse kan ske med vad som gäller vid omräkning vid en säljares fakturering enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, se under kantrubrikerna ”Omräkningskurs/senaste registrerade valutakurs” och ”Successiva leveranser” nedan.

Motsvarande omräkning måste ske i de fall köparen har euro som redovisningsvaluta och får fakturor som är utfärdade i svenska kronor.

Skatteverkets bedömning av vad som gäller avseende fakturor från svenska leverantörer där fakturabeloppet endast är angivet i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta framgår av en skrivelse (RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100).

Omräkningskurs/senaste registrerade valutakurs

I ML har det inte reglerats vilken specifik omräkningskurs som ska användas vid omräkning av valutakurs i en faktura. I stället får ledning sökas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har

registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. Alternativt kan tillämpas en kurs som bestäms genom hänvisning till denna marknad eller dessa marknader enligt de regler som fastställts av medlemsstaten.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB. Dessa kurser ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutannoteringar. Av domen framgår vidare att den kurs som ska användas är den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde (RÅ 2003 ref. 102). Högsta förvaltningsdomstolen har även i ett senare mål ansett att omräkning av valuta ska ske med utgångspunkt i den vid skattskyldighetens inträde dagligen publicerade säljkursen (RÅ 2007 not. 163).

Ovanstående domar har medfört vissa problem, eftersom en officiellt noterad säljkurs saknas i Sverige. Skatteverket anser därför att en annan kurs måste kunna tillämpas. Den officiellt dagligen publicerade genomsnittskursen, Stockholmsbörsens valutafixering, kan anses vara en sådan alternativ kurs som avses i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Stockholmsbörsens valutafixering ska alltså tillämpas som särskild omräkningskurs vid beräkning av beskattningsunderlaget. Kursen finns att tillgå på Riksbankens webbplats (www.riksbanken.se) och på Stockholmsbörsens webbplats (www.omxgroup.com) (Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 20126-08/111).

Skatteverket anser att det är den senast kända kursen vid skattskyldighetens inträde som ska användas, dvs. på leveransdagen eller dagen för betalning av förskott och a conto. Om fakturering sker ett mindre antal dagar före leverans eller tillhandahållande får av praktiska skäl i stället användas den senast kända kursen på fakturadagen (Skatteverket 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111). I skrivelsen redogörs även närmare för Skatteverkets uppfattning när det gäller omräkningskurs för samlingsfakturor, successiva leveranser och förskotts- eller a conto-fakturor.

Samlingsfakturor

När samlingsfaktura utfärdas måste omräkning ske efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna och tillhandahållandena skedde eller om samlingsfakturan avser förskott eller a conton de dagar då betalningarna togs emot.

Successiva leveranser

Vid successiva leveranser av t.ex. el och gas är det svårt att fastställa den specifika dagen för skattskyldighetens inträde. Då får valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Motsvarande gäller i fråga om successiva tillhandahållanden av tjänster.

Förskotts- eller a conto-fakturor

Ofta utfärdas en förskotts- eller a conto-faktura innan betalning tas emot. Om fakturering sker tidigast en månad före förfalldagen får valutakursen på fakturadagen användas i stället för kursen på betalningsdagen.

Skattskyldigheten för förskott och a conton som avser bygg- och anläggningstjänster inträder normalt när förskotts- eller a conto-faktura utfärdas. För sådana förskott och a conton ska alltså kursen på fakturadagen användas.

Unionsinternt förvärv

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett unionsinternt förvärv ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för unionsinternt förvärv regleras i 1 kap. 4 a § ML. Lydelsen av denna paragraf innebär att skattskyldigheten för unionsinternt förvärv inträder vid den tidpunkten då varan levereras. Omräkningen ska således göras per leveransdatum. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent. Jämför SKVFS 2009:38 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning.

De månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket kan inhämtas från webbplatserna riksbanken.se respektive tullverket.se.

Svenska kronor i deklaration

De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och periodisk sammanställning) ska vara uttryckta i svenska kronor (1 kap. 7 § SBL). Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om mervärdesskatten till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika mervärdesskattebelopp.

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 mervärdesskatten behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda skattebeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på skattebeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

Avrundning i deklaration

När utgående och ingående skatt deklarerar ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort (23 kap. 1 § SBL). Inbetalning av mervärdesskatt till statsverket görs således i hela krontal.

17.8 Auktionsförsäljning

Förmedling i annans namn

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. Skatteverket anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till 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. Vidare gäller att om köparen har för avsikt att använda vinstmarginalbeskattning (VMB) vid sin omsättning av de inköpta varorna måste han kunna visa att förutsättningarna för att få tillämpa VMB, bl.a. förvärvskriteriet, är uppfyllda, se avsnitt 32.2.

	<p>Köparen måste i sådana fall ha tillgång till en handling som visar vem säljaren är.</p>
Förmedling i eget namn	<p>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 32.</p>
Varuförsäljning	<p>I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringskyldigt enligt allmänna regler.</p>
Exekutiv auktion	<p>Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av mervärdesskatt. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringskyldighet. Skatteverket anser att vid exekutiv försäljning av en vara får en gäldenärs faktureringskyldighet enligt ML anses fullgjord genom att KFM upprättar handlingar som kan jämföras med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning, se avsnitt 17.2 (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).</p>
Pant	<p>Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av mervärdesskatt. Mervärdesskatten utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.</p>

17.9 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor och ska avse följande uppgifter

- datum när varorna togs emot,
- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,

- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Rikspolisstyrelsen kan meddela ytterligare föreskrifter rörande förordningen.

17.10 Kontokort

BFN har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos sälj företaget respektive kontokorts företaget. Den sammanställning som sälj företaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokorts företaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedeln. Av BFN:s allmänna råd 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 (BFNAR 2000:5).

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. Skatteverket anser 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 (Skatteverket 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152).

17.11 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

BFN har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

17.12 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs ibland av fakturor i vanlig mening och ibland av plusgiro- eller bankgiroavier. Skatteverket anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

17.13 Telefonkort

Skatteverket har redogjort för sin uppfattning om fakturerings-skyldigheten vid försäljning och distribution av telefonkort i en skrivelse. Nedan lämnas en kort redogörelse av denna skrivelse (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 617242-07/111).

Utställare

För den som ställer ut ett telefonkort inträder fakturerings-skyldigheten först när telefonkortet används för betalning för ett faktiskt tillhandahållande till en näringsidkare. Detta beror på att skattskyldighet inte uppkommer vid förskottsbetalning för ett telefonkort utan först i samband med att kortet används för ett tillhandahållande, se vidare avsnitt 4.8.3.

Omsättning av telefonitjänster till privatpersoner omfattas inte av fakturerings-skyldigheten.

Det kan inte anses finnas något krav på att den som förvärvar tjänsten måste uppge för telefoniföretaget om han är närings-idkare eller juridisk person. Om köparen inte erhåller ett korrekt underlag bör han dock meddela detta till säljaren så att denne kan ställa ut en faktura enligt gällande regler.

Distributör

Ett företag (distributör) som för någon annans räkning säljer telefonkort tillhandahåller sin uppdragsgivare en administrativ tjänst. Distributören kan erhålla en särskild ersättning för sin tjänst alternativt får denne köpa telefonkortet för ett pris som understiger kortets värde för slutkunden. Oavsett hur ersätt-ningen avtalats föreligger fakturerings-skyldighet för distributören.

Fakturerings-skyldighet föreligger alltså även i det fall ersätt-ning erhålls genom att distributören får köpa telefonkortet till reducerat pris och att det därför inte uppkommer något belopp för uppdragsgivaren att betala till distributören.

Fakturan ska innehålla de uppgifter som framgår av avsnitt 17.4. Förenklad faktura kan dock utfärdas om förutsättningarna härför är uppfyllda, se vidare avsnitt 17.4.2.

Exempel

Ett telefoniföretag (utställaren) säljer ett telefonkort till en distributör (A) för 180 kr. A säljer kortet vidare till en tobakshandlare (B) för 190 kr. B säljer sedan kortet för 200 kr till en näringsidkare som ska använda kortet för betalning av telefonitjänster.

För slutkunden representerar telefonkortet alltså ett värde med 200 kr.

A ska utfärda en faktura till utställaren avseende den tjänst som tillhandahållits. Ersättningen kan beräknas till 20 kr ($200 - 180$) vilket utgör skillnaden mellan telefonkortets värde för slutkunden och A:s inköpspris. Beloppet får anses vara inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget utgör 16 kr efter avdrag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen med 4 kr.

På motsvarande sätt ska B utfärda en faktura till A med en total ersättning som uppgår till 10 kr ($200 - 190$) inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget uppgår till 8 kr efter avdrag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen med 2 kr.

18 Redovisning av utgående och ingående skatt

18.1 Inledning

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeclaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas.

Bokförings- skyldiga

För de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) ska redovisning ske antingen enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

Ej bokförings- skyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående skatten i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Huvudregeln enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är att utgående skatt ska redovisas i den period under vilken varorna levereras eller tjänsterna utförs. Vidare anges i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatten på a contobetalningar ska redovisas när betalningen tas emot. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 66 möjlighet att föreskriva att den utgående skatten för vissa transaktioner i stället ska redovisas vid följande tidpunkter:

- a. Senast när fakturan utfärdas.
- b. Senast vid mottagandet av betalningen.
- c. Om någon faktura inte utfärdats, eller utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen från den beskattningsgrundande händelsen.

Av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet framgår att rätten till avdrag för ingående skatt inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Köparen har alltså rätt att

dra av den ingående skatten i deklarationen för den period där säljaren ska redovisa motsvarande belopp som utgående skatt.

Sverige har bemyndigats att tillämpa en ordning som avviker från artikel 167 för de beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger tre miljoner kronor. Bemyndigandet innebär att Sverige tillåts skjuta upp avdragsrätten för dessa personer till dess att den ingående skatten betalas till leverantörerna. Berörda beskattningsbara personer ska tillämpa en ordning där utgående skatt redovisas när betalning tas emot från kunderna (Rådets beslut 2007/133/EG). Bemyndigandet utgör stöd för Sverige att ha bestämmelser om bokslutsmetoden för den ingående skatten.

De svenska reglerna, där redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde vid faktureringsmetoden knyts till bokföringstidpunkten enligt god redovisningssed, saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den s.k. fakturadatummetoden för bygg- och anläggningstjänster är dock en anpassning till mervärdesskattedirektivet.

Hur mervärdesskatt ska bokföras framgår av avsnitt 42.

I Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) finns en djupare redogörelse för lagstiftning, normgivning m.m. avseende redovisning.

18.2 Bokföringslagens redovisningsregler

Ett bokföringsskyldigt företag ska löpande bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för bokföringsposterna, bevara all räkenskapsinformation samt avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (4 kap. 1 § BFL).

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske (5 kap. 2 § BFL). Det sistnämnda innebär att fordringar och skulder ska bokföras löpande under året.

Bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed (4 kap. 2 § BFL). 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.

- Kontantmetoden** Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr kan välja att tillämpa en kontantmetod i den löpande bokföringen. Kontantmetoden innebär att företaget kan dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av kontantmetoden (5 kap. 2 § BFL).
- Före 1 januari 2011** Före den 1 januari 2011 kunde inte kontantmetoden användas av de företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL. Dessa företag kunde dock använda kontantmetoden om det endast förekom ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgick till avsevärda belopp.
- Avslutande av löpande bokföring** Den löpande bokföringen ska avslutas med en årsredovisning, ett årsbokslut eller med ett förenklat årsbokslut.
- Årsredovisning** Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning:
1. aktiebolag,
 2. ekonomiska föreningar,
 3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
 4. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006,
 5. företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag,
 6. vissa stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL,
 7. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kr,
 - c. nettoomsättningen har för vart och ett av två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kr,

8. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. koncernföretagens balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kr,
 - c. koncernföretagens nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kr (6 kap. 1 § BFL).

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, eller i förekommande fall enligt årsredovisningslagarna för finansiella företag. En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I större företag ska det även ingå en finansieringsanalys (2 kap. 1 § ÅRL). Vad som avses med större företag har Bokföringsnämnden uttalat sig om i allmänna råd BFNAR 2006:11 med tillhörande vägledning om gränsvärden.

Årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL får i stället avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och ett flertal av ÅRL:s bestämmelser om årsredovisning ska tillämpas (6 kap. 4 § BFL).

Förenklat årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr får avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut. Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och det ska upprättas enligt god redovisningssed i vanlig läsbar form eller i elektronisk form (6 kap. 6 § BFL). Bokföringsnämnden har tagit fram allmänna råd BFNAR 2006:1 med tillhörande vägledning om enskilda näringsidkare för de som får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Broschyr

Skatteverket och BFN har tillsammans gett ut en broschyr om de regler som gäller för enskilda näringsidkares bokföring och förenklat årsbokslut, SKV 282.

18.2.1 Bevarande av räkenskapsinformation m.m.

Räkenskapsinformation ska bevaras i vanlig läsbar form (dokument), i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel eller i annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift (7 kap. 1 § första stycket BFL).

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes (7 kap. 1 § andra stycket BFL).

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. De ska bevaras fram t.o.m. det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL).

Räkenskapsinformation och fakturor

Vad som utgör räkenskapsinformation och som därmed omfattas av bevarandekravet är reglerat i 1 kap. 2 § 8 BFL. En faktura enligt 1 kap. 17 § ML är inte med i uppräkningslistan av vad som utgör räkenskapsinformation enligt BFL. Däremot faller en faktura enligt ML definitionsmässigt in under begreppet verifikation, som enligt 1 kap. 2 § 7 BFL utgör de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse. Fakturor enligt ML utgör därmed räkenskapsinformation enligt BFL. Se vidare avsnitt 17.4 beträffande ML:s bestämmelser om fakturor.

Bevarande av fakturor

I ML finns inte några bevaranderegler för fakturor. För företag som är bokföringsskyldiga följer dock av bokföringslagen att fakturor ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Den som enligt 11 kap. 1 § ML ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Om fakturan lagras i elektronisk form ska även säkerställas att uppgifterna är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden (14 kap. 2 a § SBL). Kravet att fakturorna ska vara oförändrade och läsbara under hela lagringstiden har sin motsvarighet i kraven i 7 kap. 1–2 §§ BFL att räkenskapsinformation ska vara läsbar och varaktig. BFL:s bestämmelser om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket

och 6 § BFL samt reglerna om plats för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ BFL gäller även för den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 14 kap. 2 a § SBL (14 kap. 2 b § SBL).

**Underlag till
deklaration**

De som är skattskyldiga för mervärdesskatt utan att vara bokföringsskyldiga ska bevara underlaget för deklara- tions- och uppgiftsskyldigheten under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser (14 kap. 2 § SBL). Detta gäller exempelvis stat och kommun, konkursbon och vissa stiftelser. Ett annat exempel är en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler i 4 kap. ML som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet.

**Underlag för
jämkning**

Underlag för att kunna jämkas enligt 8 a kap. ML ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigerings- tiden löpte ut (14 kap. 2 § andra stycket SBL). Korrigerings- tiden för lös egendom är fem år och för fastighet tio år. Underlag för jämkning måste alltså bevaras under 12 respektive 17 år efter utgången av det kalenderår under vilket investeringsvaran anskaffades.

18.2.2 Redovisning i euro

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlems- banker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro (4 kap. 6 § BFL).

**Omräkning från
euro till SEK**

De uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i skatte- deklaration eller i periodisk sammanställning ska vara uttryckta i svenska kronor (1 kap. 7 § SBL). För företag som har euro som redovisningsvaluta ska lag (2000:46) om omräk- ningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro m.m., omräkningslagen, tillämpas. Enligt 15 § omräkningslagen ska uppgifter om mervärdesskatt enligt bestämmelserna i SBL räknas om med tillämpning av den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser. På Skatteverkets webbplats publiceras omräknings- kurser för detta omräkningsförfarande. Se vidare avsnitt 17.6.

18.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler

I samband med registreringen av skattskyldiga tilldelar Skatteverket den redovisningsmetod som ska användas för mervärdesskatt. ML:s redovisningsregler har samordnats med reglerna i bokföringslagen, jfr avsnitt 18.2. Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden.

Bokslutsmetoden ändring den 1 januari 2011

Den skattskyldige kan i stället välja att tillämpa bokslutsmetoden. Från och med den 1 januari 2011 får denna metod tillämpas om årsomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av bokslutsmetoden (13 kap. 8 § ML).

Före den 1 januari 2011 kunde företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL normalt inte använda bokslutsmetoden. Dessa företag kunde dock tillämpa bokslutsmetoden om det endast förekom ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgick till avsevärda belopp.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa mervärdesskatt respektive rätten till avdrag eller återbetalning inträder. Hur redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden respektive bokslutsmetoden framgår av avsnitten 18.3.1 och 18.3.2.

Samma metod för ut- och ingående skatt

Av Skatteverket tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående skatt. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående skatt enligt bokslutsmetoden och ingående skatt enligt faktureringsmetoden.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a conto-betalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. För förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 18.4.3. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att mervärdesskatt som

belöper på värdet av uttag ska redovisas i deklARATIONEN för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkort inträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

**Brytdags-
redovisning**

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Se vidare avsnitt 42.2.

**Löpande år resp.
bokslut**

Skatteverkets uppfattning angående redovisning av mervärdesskatt under löpande år och i samband med årsbokslut framgår av en promemoria (RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212). Av promemorian framgår sammanfattningsvis 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 affärsed.

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 skrivelse RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt bokslutsmetoden. Vid förenklat bokslut kan dock inte brytdagsredovisning tillämpas. Som ett exempel avseende brytdagsredovisning kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas då inte i deklARATIONEN för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

**Förskott och
a conton**

Utgående och ingående skatt som avser förskott och a conton ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Detta gäller även i de fall en förskotts- eller a conto-faktura utfärdas under ett beskattningsår och betalning sker under det efterföljande beskattningsåret (13 kap. 6 och 16 §§ ML). Speciella regler gäller dock för förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster, se vidare avsnitt 18.4.3.

Förenklat bokslut

Till ledning för de enskilda näringsidkare som enligt reglerna i 6 kap. 3 § BFL upprättar ett förenklat årsbokslut har BFN meddelat ett allmänt råd (BFNAR 2006:1) och en tillhörande vägledning. Eftersom samordning föreligger mellan reglerna för bokföring och redovisning av mervärdesskatt och det saknas en särskild mervärdesskatterättslig definition av fordringar och skulder ska den som upprättar ett förenklat årsbokslut tillämpa de principer för fordringar och skulder som framgår av BFN:s allmänna råd och vägledning i dessa fall.

Av BFN:s vägledning framgår att som kundfordringar ska vid förenklat bokslut följande tas upp:

- Fakturor som företaget har skickat men inte fått betalt för innan räkenskapsårets slut.
- Försäljningar som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fakturerat vid årets utgång.

Som leverantörsskulder ska följande tas upp:

- Fakturor som företaget har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.

- Inköp som företaget normalt eller enligt god redovisnings-
sed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

Med anledning av denna definition av leverantörsskulder erinras om att avdragsrätt för ingående skatt endast föreligger om skatten kan styrkas med faktura som mottagits senast när skattedeklaration enligt lag ska lämnas. Om deklaration lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Delägare i enkelt bolag

I ett enkelt bolag åvilar bokföringsskyldigheten de enskilda delägarna, var och en för sig. Om det är förenligt med god redovisnings-
sed får bokföringen organiseras gemensamt, men något krav på gemensam bokföring finns inte. Även vid s.k. representantredovisning kan delägarna välja mellan gemensam bokföring och att varje delägare bokför för sig. Se vidare om representantredovisning i avsnitt 8.2.2.

Om ett företag, som är delägare i ett enkelt bolag, får tillämpa bokslutsmetoden eller inte ska enligt Skatteverkets uppfattning bedömas utifrån den enskilda delägarens andel i bolaget och inte utifrån bolagets hela verksamhet. Om delägarna inte har gemensam bokföring kan de därför få tillämpa olika redovisningsmetoder. Vid representantredovisning kan dock endast en redovisningsmetod tilldelas för bolaget. Om någon av delägarna, utifrån sin andel i bolaget, inte uppfyller kriterierna för bokslutsmetoden bör faktureringsmetoden normalt tilldelas för representantredovisningen och detta gäller oavsett om det finns gemensam bokföring eller inte (Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111).

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av mervärdesskatt behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående skatten göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående skatt göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Refinansiering av fordringar

Vid kreditförsäljning kan säljaren refinansiera sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin

bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovisningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överläts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 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,
- för bygg- och anläggningstjänster, 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 unionsintern handel med varor, avsnitt 18.4.10,

- vid omsättning av tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning, avsnitt 18.4.11,
- vid felaktigt debiterad mervärdesskatt, avsnitt 18.4.12,
- vid privat användning av personbil, avsnitt 18.4.13.

18.3.1 Faktureringsmetoden

Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML ska faktureringsmetoden tillämpas om inte villkoren för bokslutsmetoden är uppfyllda och den skattskyldige väljer att tillämpa den metoden, jfr avsnitt 18.3. För bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 18.4.3.

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 och 16 §§ samt 19 kap. 35 § ML).

Bokföringens uppläggning

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantaffärer under perioden,
- under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom för bygg- och anläggningstjänster),
- fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se avsnitt 18.3.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av mervärdesskatt. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 18.4.5.

Redovisning av ingående skatt

I deklARATIONEN för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantinköp under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden (utom för bygg- och anläggningstjänster),
- obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut, se avsnitt 18.3.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att mervärdesskatt på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten (13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 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 och 16 § 1 ML). Mervärdesskatten ska då för den som tillämpar faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas

till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Mjölkkvoter

Vid försäljning av mjölkkvot är överlåtelsen giltig först när den registrerats hos Statens jordbruksverk (SJV). Skatteverket anser att tidpunkten för registreringen normalt saknar betydelse för när utgående respektive ingående skatt vid överlåtelse av mjölkkvot ska redovisas. Detta eftersom utgångspunkten i normalfallet är att säljaren har anledning anta att köparen uppfyller villkoren – i första hand att köparen är mjölkproducent – för att SJV ska registrera överlåtelsen. Säljaren ska därför, om inte annan tillträdesdag avtalats, redovisa den utgående skatten i den redovisningsperiod under vilken avtalet om överlåtelsen ingåtts. Motsvarande gäller för köparens redovisning av den ingående skatten. Detta under förutsättning att säljaren respektive köparen redovisar enligt faktureringsmetoden (Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111).

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 prövning i Högsta förvaltningsdomstolen. I fyra mål har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt tidigast får ske (RÅ 1999 ref. 16, RR 1999-03-25 mål nr 1035-1997, RR 1999-03-25 mål nr 3572-1997 och RR 1999-03-25 mål nr 3618-1997).

Skatteverkets bedömning framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen när det gäller skattskyldiga som tillämpar en månadsredovisning. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår (RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110).

”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 skattekundens deklaration 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 redovisningsleden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m h t väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskattelagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tullräkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott.”

EU-domstolen har slagit fast att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den period då

både leverans har skett och faktura erhållits (C-152/02, Terra Baubedarf). Med anledning av denna dom har fråga uppkommit om den bör föranleda någon ändrad uppfattning i förhållande till vad som anges i ovan nämnda skrivelse 1999-04-15. Skatteverket anser att de principer som framgår av Riksskatteverkets skrivelse 1999-04-15 fortfarande får tillämpas (Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113). Sådana omperiodiseringar, som anges i skrivelsen, får dock inte göras när redovisning ska ske enligt den fakturadatummetod som gäller för bygg- och anläggningstjänster. För fakturadatummetoden är nämligen inte god redovisningssed vägledande utan redovisning sker då enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser som inte har någon koppling till god redovisningssed. Jämför med vad som anges i avsnitt 18.4.3.1 om tidpunkten för utnyttjande av avdragsrätten vid redovisning enligt fakturadatummetoden.

Elektroniskt inkomna fakturor

Skatteverkets bedömning av rätt tidpunkt för avdrag för ingående skatt som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor framgår av en skrivelse. Bedömningen har gjorts 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.

Det är Skatteverkets uppfattning att avdrag för ingående skatt kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget, dvs. blivit bokförda i redovisningssystemet (RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120).

18.3.2 Bokslutsmetoden

För att få tillämpa bokslutsmetoden måste vissa förutsättningar vara uppfyllda, jfr avsnitt 18.3.

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när betalning inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett

	beskattningsårs sista redovisningsperiod ska redovisning även ske av mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid årets utgång (13 kap. 8 och 18 §§ ML).
Bokföringens uppläggning	Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.
Redovisning av utgående skatt	<p>I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser</p> <ul style="list-style-type: none">– kontantbetalningar under perioden,– betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,– under perioden betalda förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster,– en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,– gjorda uttag under perioden,– särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.
Redovisning av ingående skatt	<p>I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser</p> <ul style="list-style-type: none">– kontantbetalningar under perioden,– betalningar på annat sätt under perioden,– förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,– en inlöst eller omsatt växel,– särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.
Redovisning vid årets utgång	<p>I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående skatt hänförlig till fordringar samt ingående skatt på skulder. Se vidare avsnitt 18.3.</p> <p>De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av mervärdesskatt på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.</p>
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 redovisnings-skyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

18.3.3 Byte av redovisningsmetod

Den som tillämpar faktureringsmetoden kan inte övergå till bokslutsmetoden utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. Skatteverket får bevilja en sådan ansökan endast om det finns särskilda skäl (13 kap. 8 a § ML). I prop. 2005/06:174 s. 43 anges som exempel på särskilda skäl att rörelsen i fråga delats upp mellan olika oberoende delägare. Ett annat exempel som anges är att den ursprungliga verksamheten upphört och ersatts av en helt annan typ av verksamhet.

Ändring av registrerad metod

En registrerad uppgift om redovisningsperiod kan ändras från faktureringsmetod till bokslutsmetod även utan särskilda skäl. Det förutsätter dock att den skattskyldige visar att bokföringen allt sedan verksamhetens start är upplagd enligt kontantmetoden och att mervärdesskatten konsekvent sedan verksamhetens start har redovisats enligt bokslutsmetoden. En ytterligare förutsättning är att företaget uppfyller villkoren enligt 13 kap. 8 § ML för att få redovisa enligt bokslutsmetoden (Skatteverket 2009-12-17, dnr 131 894064-09/111).

Ändring vid årsskiftet 2010/2011

Möjligheten att tillämpa bokslutsmetoden har utökats, se avsnitt 18.3. Vid ikraftträdandet den 1 januari 2011 av de nya bestämmelserna fick övergången till bokslutsmetoden ske utan särskilda skäl. Bytet av metod skulle dock anmälas till Skatteverket.

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 överläts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna, se avsnitt 36. Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Den som överlåter verksamheten ska redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare (13 kap. 11 § ML). Detsamma gäller oredovisad ingående skatt, vilket inte kan utläsas av ML. Av EU-domen C-408/98, *Abbey National*,

framgår emellertid att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående skatten inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Mervärdesskatt på sådana obetalda och inte tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § andra stycket ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående skatt med den mervärdesskatt som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående skatt även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående skatten minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskrivna fordran, blir skyldig att redovisa utgående skatt om likvid flyter in.

18.4.2 Konkurs

Konkursgäldenär

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet (13 kap. 10 och 21 §§ ML).

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående skatt som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, ska redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen (13 kap. 25 § ML).

Konkursbo

Konkursbon är inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (2 kap. 5 § BFL). Ett konkursbo ska därmed redovisa den utgående respektive ingående skatten i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

Konkursförvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående skatt på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden finns en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade mervärdesskatten redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursboet har rätt att dra av ingående skatt i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. I den mån boet har avdragsrätt för mervärdesskatten på arvodet får avdraget således göras i deklarationen för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 40.

18.4.3 Byggföretag

I det följande redogörs för redovisningsreglerna för dels byggtreprenader (bygg- och anläggningstjänster), dels för byggnation i egen regi.

Övriga regler för byggföretag framgår av avsnitt 20.

18.4.3.1 Bygg- och anläggningstjänster

Fakturadatummetod

Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska bestämmas enligt en s.k. fakturadatummetod. Detta är en anpassning till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och någon koppling till god redovisningssed finns inte när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden.

Fakturadatummetoden innebär att utgående skatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Detta gäller oavsett om det som faktureras är krav på förskottsbetalning, a conto-betalning eller betalning för utförd tjänst. Faktura ska utfärdas för förskott och a conto-betalningar. Om förskotts- eller a conto-betalning trots detta erhålls utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen mottas (13 kap. 14 § ML).

Enligt prop. 2007/08:25 s. 206 ska med begreppet ”utfärdas” förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till köparen. Vidare anges på s. 210 att denna tidpunkt i de flesta fall torde överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker enligt god redovisningssed vid tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt fakturadatummetoden finns dock en bestämd tidpunkt när redovisning ska ske, som även gäller vid räkenskapsårets utgång.

Fakturadatummetoden ska tillämpas även när köparen är skattskyldig för omsättningen, dvs. vid omvänd skattskyldighet (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Även varor

Fakturadatummetoden gäller även för varor som omsätts i samband med att omsättning sker av bygg- och anläggningstjänster (13 kap. 14 § ML). Med ”bygg- och anläggningstjänster” i detta avsnitt avses alltså även varor som levereras i samband med att sådana tjänster tillhandahålls.

Tidpunkt för avdragsrätten

Ingående skatt som avser förvärv av bygg- och anläggningstjänster får dras av när motsvarande utgående skatt ska redovisas enligt 13 kap. 14 § ML (13 kap. 20 § ML). För den som köper en bygg- och anläggningstjänst avgörs alltså tidpunkten för avdragsrätten enligt fakturadatummetoden. Enligt EU-domen C-152/02, Terra Baubedarf, ska mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdragsrätten inte kan utnyttjas för

en redovisningsperiod om fakturan inte erhållits under perioden. För att avdrag ska kunna medges för den redovisningsperiod under vilken fakturan är utställd måste alltså köparen även ha mottagit fakturan innan redovisningsperiodens utgång.

En speciell situation uppkommer vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster när omvänd skattskyldighet gäller och fakturadatummetoden ska tillämpas. I dessa fall får den ingående skatten dras av i samma redovisningsperiod som den utgående skatten ska redovisas även om köparen mottagit fakturan under redovisningsperioden efter den för vilken den utgående skatten ska redovisas (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Den tolkning av C-152/02, Terra Baubedarf, som anges i avsnitt 18.3.1 är inte tillämplig vid redovisning enligt fakturadatummetoden eftersom denna metod bygger på mervärdesskattedirektivets bestämmelser och är därmed helt fristående från god redovisningssed.

Bestämmelserna om tidpunkten för avdrag för ingående skatt, avseende bygg- och anläggningstjänster, gäller oberoende av vem som är förvärvare. Även om förvärvaren är ett annat företag än byggföretag ska avdragsrättens inträde avgöras enligt fakturadatummetoden.

**Gäller ej
bokslutsmetoden**

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden ska inte redovisa enligt fakturadatummetoden utan ska tillämpa bokslutsmetoden även vid omsättning och förvärv av bygg- och anläggningstjänster.

**Tillämpnings-
området**

Det är Skatteverkets uppfattning att begreppet bygg- och anläggningstjänst ska bestämmas utifrån dess allmänna innebörd. Tillämpningsområdet ska motsvara det som gäller enligt 1 kap. 2 § andra stycket 1 ML vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2008-07-03, dnr 131 426709-08/111). Såväl fakturadatummetoden och den omvända skattskyldigheten ska alltså tillämpas på sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,

- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Skatteverkets skrivelse medför att avsnitten 20.4.3 och 20.4.4 även utgör ledning för tillämpningsområdet för fakturadatummetoden. Observera dock att fakturadatummetoden inte gäller för tjänster som avser byggstädning och uthyrning av arbetskraft, eftersom dessa tjänster inte omfattas av begreppet bygg- och anläggningstjänster.

En annan skillnad är att fakturadatummetoden ska tillämpas vid omsättning eller förvärv av bygg- och anläggningstjänster oberoende av vem som är köpare.

Senaste tidpunkt

Faktura som avser bygg- och anläggningstjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits (11 kap. 3 § andra stycket ML). Om varken faktura utfärdats eller betalning erhållits inom denna tid medför bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML att den utgående skatten ska redovisas senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad då tjänsterna tillhandahölls.

En bygg- och anläggningstjänst får i regel anses ha tillhandahållits när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ha skett vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst oavsett om denna kan rubriceras som en entreprenad eller inte när byggnaden eller anläggningen, efter det att arbetena är slutförda, tagits i bruk exempelvis genom att inflyttning skett. Se vidare avsnitt 20.3.3.2.

18.4.3.2 Byggnation i egen regi

Byggföretags byggnation i egen regi blir normalt föremål för uttagsbeskattning, se avsnitt 20.5.

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, lägenheten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller

ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

I avsnitt 20.5.4 redogörs närmare för vad som förstås med begreppen ”ny-, till- eller ombyggnad” och ”kunnat tas i bruk”.

18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldigheten när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats (13 kap. 9 § ML).

Om en vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll om återtaganderätt enligt ovanstående lag medges avdrag eller återbetalning för den redovisningsperiod då faktura har mottagits (13 kap. 19 § ML). Detta gäller oavsett redovisningsmetod. Som framgår av lydelsen av paragrafen är det en grundförutsättning att en vara förvärvats. Att även leverans måste ha skett framgår av förarbetena till motsvarande bestämmelser i GML (prop. 1983/84:75 s. 20 och SkU 1983/84:19 s. 10).

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur mervärdesskatt ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 11.10.

18.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten.

Ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 25 § första stycket ML). Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats. 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 (13 kap. 25 § andra stycket ML).

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 11.9 och om reglerna för konkurs i avsnitt 40.

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 skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden (13 kap. 22 § ML).

18.4.7 Import

Ingående skatt ska 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 (13 kap. 16 § 1 ML). Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som tas ut vid import inträder tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören (13 kap. 23 § ML). 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.

I ett förhandsbesked har skatterättsnämnden hänvisat till C-152/02, Terra Baubedarf, och funnit att bestämmelsen i 13 kap. 23 § ML inte strider mot den s.k. reciprocitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet (SRN 2007-04-03).

Högsta förvaltningsdomstolen har vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg (RÅ 1993 ref. 95). Rättsfallen visar också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut.

Indirekt ombud

Vid import av varor förekommer det att det företag som förvärvar varorna anlitar ett s.k. indirekt ombud vid införetullningen. I dessa fall utfärdar Tullverket tullräkning i ombudets namn. Skatteverket anser att uppdragsgivaren kan ha avdragsrätt för den skatt som påförts i den tullräkning som utfärdats av Tullverket till det indirekta ombudet. Avdragsrätten inträder tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skatt-

skyldige, dvs. uppdragsgivaren tagit emot tullräkningen från ombudet (Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111).

**Förskjuten
avdragsrätt**

På begäran från en återförsäljare kan Skatteverket besluta att VMB får tillämpas vid försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren importerat. Om återförsäljaren, trots ett sådant beslut, väljer att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser vid försäljningen föreligger rätt till avdrag för den skatt som Tullverket debiterat vid importen. Avdraget får i ett sådant fall göras först i den redovisningsperiod under vilken försäljningen sker (9 a kap. 14 § ML). Se vidare avsnitt 32.5.2.

**Kontantimportör
Kredithavare**

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (dvs. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade mervärdesskatten för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. En sådan tullräkning kan innehålla importmoms som är hänförlig till en mängd olika importörer. Det föreligger alltså praktiska svårigheter för en speditör att bifoga tullräkningen till sin faktura till importören. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund godkänner därför Skatte-

verket 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 201X-00-00”. Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för importmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören. Motsvarande praktiska svårigheter kan föreligga även vid indirekt ombudskap. Om så är fallet kan ovanstående förenklade förfarande tillämpas även om ombudskapet är indirekt.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försatts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget när skattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

Skatteverket anser att redovisning ska ske hos importören (gäldenären) i enlighet med 13 kap. 21 § ML, men att avdragsrätt i enlighet med 13 kap. 23 § ML inträder först när tullräkning mottagits. Affärshändelsen har inträffat före konkursen. Tullverkets fordran är på gäldenären och inte på konkursboet. När tullräkningen mottagits får således en justering göras av den redovisningsperiod i vilken importören försattes i konkurs (dvs. 1–10 maj).

Se även avsnitt 14.5.4.

18.4.8 Återbäring

I ett förhandsbesked 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 (RSV Im 1974:33). Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

18.4.9 Utländska företagare

Utländska företagare ska, i vissa fall, företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud. Ombudet ska i sådant fall svara för redovisningen av mervärdesskatt och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt (23 kap. 4 § SBL). Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 39.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt BFL, vilket medför att de ska redovisa utgående respektive ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

18.4.10 Unionsintern handel med varor

Redovisningsskyldigheten för utgående skatt som avser unionsinterna förvärv inträder den femtonde i månaden efter det att skattskyldigheten inträtt enligt 1 kap. 4 a § ML dvs. den femtonde i månaden efter det att leverans har skett. Har faktura utfärdats före den femtonde i månaden efter leveransen inträder dock redovisningsskyldigheten för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdats (13 kap. 8 b § första stycket ML). En undantagen unionsintern varuomsättning ska redovisas enligt motsvarande regler (13 kap. 8 b § andra stycket ML). Ingående skatt som avser unionsinternt förvärv ska dras av i den redovisningsperiod under vilken den utgående skatten ska redovisas (13 kap. 18 b § ML). Ovanstående gäller oavsett tilldelad redovisningsmetod och ska alltså tillämpas även om redovisning i övrigt sker enligt bokslutsmetoden (prop. 2005/06:174 s. 35–36). Det framgår inte uttryckligen av bestämmelsen i 13 kap. 8 b § ML vad som gäller om en faktura utfärdas före leveransen. Enligt Skatteverkets uppfattning är en förutsättning för redovisningsskyldighet att skattskyldighet har inträtt, dvs. att leverans av vara har skett. Det innebär att även om en faktura har utfärdats före leveransen inträder redovisningsskyldigheten först vid leveransen. Fakturering och betalning som sker före leveransen ska därmed redovisas i skattedeklarationen för den redovisningsperiod under vilken leveransen ägt rum (Skatteverket 2009-12-29, dnr 131 883688-09/111).

Exempel

En företagare med en månadsredovisning erhåller en leverans av varor från Tyskland den 10 juli.

Redovisning av utgående skatt avseende unionsinternt förvärv ska ske i julideklarationen om fakturan är utställd under juli månad eller tidigare.

Om fakturan är utställd under augusti månad eller senare ska redovisning ske i augustideklarationen.

18.4.11 Tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning

Från och med den 1 januari 2010 ska tjänster som omsätts till näringsidkare i andra EU-länder redovisas i periodisk sammanställning. Skattskyldighet föreligger inte för dessa tjänster. Se avsnitt 10.4.2.

Enligt en ny redovisningsregel i ML ska omsättning av sådana tjänster redovisas för den redovisningsperiod under vilken tjänsten tillhandhållits eller förskott mottagits. Detta gäller såväl redovisning i skattedeklaration som i den periodiska sammanställningen (13 kap. 8 c § ML).

Det kan uppstå administrativa problem och olägenheter för företagen när redovisningsskyldighetens inträde knyts till tidpunkten för tillhandahållandet i stället för tidpunkten för faktureringen. Skatteverket godtar därför att 13 kap. 8 c § ML tillämpas på så sätt att redovisning sker med utgångspunkt i faktureringsstidpunkten. Detta gäller under förutsättning att fakturering sker i nära anslutning till tillhandahållandet. Det är inte möjligt att ange någon generell tidsgräns men en utgångspunkt är att fakturering sker så snart det är praktiskt möjligt (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 915470-09/111).

18.4.12 Felaktigt debiterad mervärdesskatt

Belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling ska betalas till staten. Se avsnitt 4.7.

Ett sådant belopp ska normalt redovisas enligt de regler som gäller för den redovisningsmetod som tillämpas av den som angett beloppet i handlingen. Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades. För den som inte är registrerad till mervärdesskatt

ska redovisning ske i en särskild skattedeclaration enligt reglerna i 10 kap. 32 § SBL (13 kap. 27 § ML). För att ändring av betalningsskyldigheten ska ske krävs normalt att en kreditnota utfärdas. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnotan har utfärdats (13 kap. 28 § första stycket ML).

Skatteverket ska efterge kravet på kreditnota om det finns särskilda skäl (13 kap. 28 § andra stycket ML). I prop. 2007/08:25 s. 95 anges att särskilda skäl kan föreligga om köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar av varor och tjänster i automater samt om köparen avlidit eller om företaget upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Vidare anges att ett krav för eftergift generellt sett bör vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall.

Om kravet på kreditnota efterges med hänvisning till särskilda skäl anser Skatteverket att en justering av den felaktigt debiterade skatten ska hänföras till den redovisningsperiod då beloppet ursprungligen redovisades. En sådan rättelse i den aktuella redovisningsperioden ska då hanteras inom ramen för omprövningsförfarandet i SBL (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 793049-08/111).

Den som erhåller en faktura eller annan handling med felaktigt debiterad skatt har inte rätt att redovisa beloppet som ingående skatt i deklarationen. Har ett sådant avdrag ändå gjorts måste ändring ske när en kreditnota erhålls om inte rättelse skett tidigare. Rättelsen ska ske i den ordning som gäller för köparens redovisning av ingående skatt (13 kap. 26 § ML). Vid redovisning enligt faktureringsmetoden ska alltså ändring ske i den redovisningsperiod under vilken kreditnotan erhålls. Om bokslutsmetoden tillämpas ska rättelse ske för den redovisningsperiod under vilken betalning sker eller i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

18.4.13 Privat användning av personbil

I det fall avdragsrätt föreligger för den ingående skatten vid anskaffning av personbil ska privat användning av bilen uttagsbeskattas. Samma sak gäller i de fall det föreligger avdragsrätt för hela den ingående skatten vid leasing av personbil, se vidare avsnitt 22.4.5.2.

Redovisningen får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts (13 kap. 15 § ML).

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 4 § 1 st. ABL, 211
2 kap. 25 § ABL, 211
2 kap. 26 § ABL, 211

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 185
9 § AvgF, 184
15 § AvgF, 184

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 112
2 kap. 2 a § begravningslag, 112
2 kap. 13 § begravningslag, 112

Bokföringslagen

1 kap. 2 § 7 p. BFL, 621
1 kap. 2 § 8 p. BFL, 621
3 kap. BFL, 26
4 kap. 1 § BFL, 618
4 kap. 2 § BFL, 618
4 kap. 6 § BFL, 608, 622
5 kap. 1 § BFL, 1273
5 kap. 2 § BFL, 618
6 kap. 1 § BFL, 620
6 kap. 3 § BFL, 625
6 kap. 4 § BFL, 620
6 kap. 6 § BFL, 620
7 kap. 1 § BFL, 591, 621
7 kap. 2 § BFL, 621

Ersättningslagen

1 a § ersättningslag, 1266
2 § ersättningslag, 1263
2 a § ersättningslag, 1265
3 § ersättningslag, 1263
4 § ersättningslag, 116, 1264
5 § ersättningslag, 1266
6 b § ersättningslag, 1265
6 c § ersättningslag, 1265
7 § ersättningslag, 1269
7 a § ersättningslag, 1270
8 § ersättningslag, 1271
13–16 §§ ersättningslag, 1271
17 § ersättningslag, 1270
17 a § ersättningslag, 1270
17 b § ersättningslag, 1270
18–19 §§ ersättningslag, 1271
20–21 §§ ersättningslag, 1271

Fördraget om EU

Artikel 1 EU-fördrag, 59
Artikel 13.1 EU-fördrag, 59

Fördraget om EU:s funktionssätt

Artikel 258 EUF-fördrag, 60
Artikel 259 EUF-fördrag, 61
Artikel 267 EUF-fördrag, 61
Artikel 335 EUF-fördrag, 59

Förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt...

2 § förordning 1994:224, 1217, 1218, 1226

3 § förordning 1994:224, 1226
4 § förordning 1994:224, 1217, 1219

Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation...

1 § förordning 2002:831, 1261
2 § förordning 2002:831, 1262
4 § förordning 2002:831, 1262
7 § förordning 2002:831, 1262
8 § förordning 2002:831, 1262
9 § förordning 2002:831, 1262

Handelsbolagslagen

1 kap. 1 § HBL, 195
1 kap. 4 § HBL, 196
2 kap. 36 § HBL, 196
2 kap. 44 § HBL, 196

Inkomstskattelagen

2 kap. 13 § IL, 178
2 kap. 17 § IL, 178, 179
7 kap. 7 § IL, 191
7 kap. 7 eller 14 § IL, 192
7 kap. 21 § IL, 191
11 kap. 11 § IL, 1081
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 473
13 kap. 1 § IL, 167
14 kap. 5 § IL, 1283
15 kap. 6 § IL, 548, 887
16 kap. 2 § IL, 511, 1081
16 kap. 13 § IL, 485
16 kap. 16 § IL, 548, 887, 1283
18 kap. 17 a § IL, 548
19 kap. 14 § IL, 548, 887
21 kap. 2 § IL, 642, 1250
36 kap. IL, 207
36 kap. 3 § IL, 206, 591
45 kap. 8 § IL, 178

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 737
1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB, 37

2 kap. 1 § JB, 738
2 kap. 2 § JB, 739
2 kap. 3 § JB, 741
9 kap. 1 § JB, 761

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1, 82
Artikel 2.1 a och c, 119
Artikel 2.1 b, 266
Artikel 2.1 b ii, 261
Artikel 2.1 b iii, 265
Artikel 2.1 c, 127
Artikel 2.2, 252
Artikel 2.3, 249
Artikel 5–8, 219
Artikel 9, 164, 191
Artikel 9.2, 261
Artikel 9–13, 163
Artikel 10, 164
Artikel 12.1 a och b, 777
Artikel 13, 181
Artikel 13.1, 187
Artikel 14.1, 122, 403
Artikel 14.1 och 63, 91
Artikel 14.2 b, 123
Artikel 14–19, 119
Artikel 16, 153, 154
Artikel 17, 257, 274
Artikel 18, 153
Artikel 19, 1185
Artikel 20, 270
Artikel 20–21, 259
Artikel 23, 259, 274
Artikel 24.1, 93, 127
Artikel 24–29, 119
Artikel 26.1 a, 159, 463
Artikel 26.1 a och 75, 463
Artikel 26.1 b, 1007
Artikel 26–27, 153
Artikel 27, 808
Artikel 29, 1186
Artikel 31, 235
Artikel 32 1 st., 224
Artikel 32 2 st., 230

- Artikel 33, 235
Artikel 33–34, 231
Artikel 34.4, 234
Artikel 36, 227
Artikel 37, 236
Artikel 37.3, 294
Artikel 38–39, 239
Artikel 40, 262
Artikel 40–42, 259
Artikel 41, 272
Artikel 42, 280
Artikel 43, 317
Artikel 44, 322
Artikel 45, 327
Artikel 46, 331
Artikel 47, 334
Artikel 48, 338
Artikel 49–52, 342
Artikel 53, 348
Artikel 54, 343
Artikel 54.1, 347
Artikel 54.2, 351
Artikel 55, 354
Artikel 56, 356
Artikel 57, 356
Artikel 58, 359
Artikel 59, 359
Artikel 59a, 359, 360, 371
Artikel 59b, 360
Artikel 62–71, 81, 91, 786
Artikel 63, 93, 617
Artikel 64.1, 93
Artikel 64.2, 99
Artikel 65, 94, 617
Artikel 66, 617
Artikel 73, 153, 381
Artikel 74, 153, 388
Artikel 75, 153, 389
Artikel 78, 374
Artikel 79 c, 422
Artikel 79 och 87, 407
Artikel 80, 398
Artikel 90, 412
Artikel 91.2, 386, 609
Artikel 96–103, 430
Artikel 97, 430
Artikel 98, 430, 1010
Artikel 98.2, 1058
Artikel 99, 430
Artikel 111 b, 108, 1061
Artikel 131, 135 och 137, 830
Artikel 132, 189
Artikel 132.1, 934, 965, 966, 968
Artikel 132.1 d, 108
Artikel 132.1 e, 952
Artikel 132.1 f, 113
Artikel 132.1 g och h, 954, 962
Artikel 132.1 l och n, 1061
Artikel 132.1 m, 977
Artikel 132.1 n, 1010
Artikel 135.1, 1147
Artikel 135.1 a, 1161
Artikel 135.1 b, 1145
Artikel 135.1 b–e, 1142
Artikel 135.1 b–g, 1141
Artikel 135.1 e, 105
Artikel 135.1 f, 1149
Artikel 135.1 g, 1157
Artikel 135.1 i, 109
Artikel 135.1 j, 777
Artikel 135.1 l och 135.2, 744
Artikel 135.2 b, 768, 773
Artikel 136 a och b, 1179
Artikel 137.2, 832
Artikel 138, 259
Artikel 138.1, 244
Artikel 138.2 a, 250
Artikel 138.2 b, 249
Artikel 140 c, 277
Artikel 141, 279
Artikel 142, 117, 314
Artikel 143.1 a–l, 1306
Artikel 143.2, 1306
Artikel 146.1 a–b, 286
Artikel 146.1 d, 368
Artikel 146.1 d–e, 365
Artikel 146.1 e, 366

Artikel 147, 289, 296
Artikel 148, 923
Artikel 148 a, b och e, 294
Artikel 148 a–g, 917
Artikel 148 c, 924
Artikel 148 c, d, f och g, 365
Artikel 148 e, 920
Artikel 148 e–g, 931
Artikel 150.1–150.2, 917
Artikel 151.1, 255, 256, 1215
Artikel 151.1 1 st. d och e, 118
Artikel 152, 113
Artikel 154–155, 1200
Artikel 154–156, 1204
Artikel 157–160, 1200
Artikel 158, 295
Artikel 159–163, 1204
Artikel 162–163, 1200
Artikel 167, 617
Artikel 168, 457
Artikel 168 a och 178 a, 902
Artikel 168 c, 522
Artikel 168–170, 487
Artikel 168a.1, 464, 496, 550
Artikel 169–171, 522
Artikel 173.1, 467, 487
Artikel 174–175, 487
Artikel 176, 511, 894
Artikel 178, 512
Artikel 184–192, 548, 562
Artikel 192a, 89
Artikel 192a–205, 81, 82
Artikel 197, 278, 280
Artikel 198.1–198.3, 1170
Artikel 199.1 a, 791

Artikel 203, 82, 90
Artikel 213, 75
Artikel 213.2, 277
Artikel 214.1 b, 277
Artikel 214.1 e, 315
Artikel 214–216, 75
Artikel 217, 591
Artikel 221.2, 587

Artikel 226, 280, 592
Artikel 238, 600
Artikel 250.1, 76
Artikel 252.2, 77
Artikel 262, 77
Artikel 263, 78
Artikel 284–287, 1354
Artikel 287, 1355

Artikel 306–310, 1085
Artikel 309, 1108
Artikel 312–325, 1115, 1127
Artikel 313, 1136
Artikel 344, 1171
Artikel 344–356, 1170
Artikel 345, 1171
Artikel 357–369, 1285
Artikel 357–369, 1240
Artikel 358.1, 1288
Artikel 359, 1288
Artikel 362, 1290
Artikel 364, 1292
Artikel 366, 1292
Artikel 367, 1292, 1293
Artikel 368, 1293
Artikel 369, 1296
Artikel 371, 978
Artikel 380, 339, 777, 978, 1010

Artikel 402, 218
Artikel 402.1, 40
Artikel 411.2, 32

Mervärdesskatteförordningen

1 a § MF, 219
6 § MF, 527
7 § MF, 528
8 § MF, 528
9 § MF, 529, 531
13 b § MF, 396
14 § MF, 296
14 b § MF, 252, 910
14 c § MF, 253, 255, 1224, 1225
18 a § 1 st. MF, 1207

18 b § MF, 1206

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 74, 81
 1 kap. 1 § 1 st. ML, 82
 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 36, 222
 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 222
 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 222, 1302
 1 kap. 1 § 3 st. ML, 29, 82, 90, 845
 1 kap. 2 § ML, 36, 82
 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 267
 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 83, 269, 795
 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 85
 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 85, 280
 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 85, 1174, 1176
 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 82, 84, 791, 801
 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML, 84, 86, 88, 267
 1 kap. 2 § 1 st. 4 d p. ML, 82, 84
 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 86, 265
 1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1207
 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 86, 1311
 1 kap. 2 § 2 st. ML, 780, 791, 798
 1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML, 798
 1 kap. 2 § 3 st. ML, 89
 1 kap. 2 a § ML, 87, 432, 1009, 1043, 1132
 1 kap. 2 b § ML, 87, 432, 1043, 1132
 1 kap. 2 d § ML, 88
 1 kap. 2 d § 2 st. ML, 89
 1 kap. 2 e § ML, 90
 1 kap. 3 § ML, 91, 92, 786, 815
 1 kap. 3 § 1 st. ML, 94
 1 kap. 3 § 3 st. ML, 94
 1 kap. 3 a § ML, 98, 786
 1 kap. 3 b § ML, 98, 913
 1 kap. 4 § ML, 98, 642, 1250
 1 kap. 4 a § ML, 98, 611
 1 kap. 5 § ML, 99
 1 kap. 5 a § ML, 99
 1 kap. 6 § ML, 37, 39, 101, 219, 238, 310

1 kap. 7 § 1 st. ML, 1196
 1 kap. 8 § 1 st. ML, 38
 1 kap. 8 § 2 st. ML, 31, 455
 1 kap. 9 § ML, 32, 400
 1 kap. 10 § ML, 28, 219, 285
 1 kap. 10 a § ML, 28, 219
 1 kap. 10 a–10 c §§ ML, 1334
 1 kap. 10 b § ML, 37
 1 kap. 11 § ML, 29, 737, 761, 773, 831
 1 kap. 11 § 1 p. ML, 741
 1 kap. 12 § ML, 39, 737, 742
 1 kap. 13 § ML, 34, 891
 1 kap. 13 a § ML, 33, 251, 910, 1126
 1 kap. 13 b § ML, 34, 249, 265
 1 kap. 14 § ML, 26
 1 kap. 15 § ML, 39, 89, 522, 1227
 1 kap. 16 § ML, 180, 205
 1 kap. 17 § ML, 29, 585, 591
 1 kap. 17 a § ML, 591
 1 kap. 18 § ML, 32, 88, 1170
 1 kap. 19 § ML, 30, 1299

 2 kap. 1 § ML, 119, 153
 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 122
 2 kap. 1 § 2 st. ML, 119, 256, 320
 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 125, 127, 132
 2 kap. 1 a § ML, 31, 219, 1297
 2 kap. 2 § ML, 154
 2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 155
 2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 156
 2 kap. 2 § 2 st. ML, 155
 2 kap. 3 § 1 st. ML, 153
 2 kap. 3 § 2 st. ML, 154
 2 kap. 5 § ML, 906, 1007
 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 158, 778
 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 159, 463, 896
 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 161, 895, 897
 2 kap. 5 § 2 st. ML, 161, 162
 2 kap. 7 § ML, 162, 778, 781, 806, 807, 827
 2 kap. 7 § 1 st. ML, 808, 809
 2 kap. 7 § 1 och 3 st. ML, 826
 2 kap. 7 § 2 st. ML, 808
 2 kap. 7 § 3 st. ML, 808, 809

- 2 kap. 8 § ML, 162, 192, 778, 781,
810, 823, 827
2 kap. 8 § 1 och 2 st. ML, 819
2 kap. 8 § 3 st. ML, 819
- 2 a kap. 2 § 1 p. ML, 261, 266, 284
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 271
2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1–2 st. ML,
484
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 257, 272
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 266
2 a kap. 4 § ML, 270
2 a kap. 5 § ML, 270
2 a kap. 6 § 1–2 st. ML, 271
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 277, 279
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 273
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 226
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 275
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 234
2 a kap. 9 § ML, 274
2 a kap. 10 § ML, 275
- 3 kap. 1 § ML, 101
3 kap. 1 § 3 st. ML, 260
3 kap. 1 a § ML, 101
3 kap. 2 § ML, 736, 744, 829, 993
3 kap. 2 § 1 st. ML, 745
3 kap. 2 § 2 st. ML, 745
3 kap. 3 § ML, 736, 742, 773
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 761
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 761
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 761
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 763
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 768
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 773
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 774
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 774
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 774
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 775
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 775, 990
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 776
3 kap. 3 § 2 st. ML, 764, 833, 838
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 776
3 kap. 3 § 3 st. 1–2 p. ML, 838
- 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 838
3 kap. 4 § ML, 933, 951, 953
3 kap. 5 § ML, 935
3 kap. 6 § ML, 951
3 kap. 7 § ML, 953
3 kap. 8 § ML, 966
3 kap. 8 § 1 st. ML, 969
3 kap. 8 § 2 st. ML, 974
3 kap. 8 § 3 st. ML, 969
3 kap. 9 § ML, 133
3 kap. 9 § 1 st. ML, 1141, 1142
3 kap. 9 § 2 st. ML, 774, 1141, 1147
3 kap. 9 § 3 st. ML, 1149
3 kap. 9 § 3 st. 1 p. ML, 1151
3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, 1157
3 kap. 10 § ML, 1161
3 kap. 10 a § ML, 88, 1169
3 kap. 10 b § ML, 88, 1173
3 kap. 10 b–c §§ ML, 1173
3 kap. 10 c § ML, 88, 1173
3 kap. 11 § ML, 1009
3 kap. 11 § 1 p. ML, 1022, 1048
3 kap. 11 § 2 p. ML, 1030
3 kap. 11 § 3 p. ML, 1031
3 kap. 11 § 4 p. ML, 1031, 1037
3 kap. 11 § 5 p. ML, 974, 1038
3 kap. 11 § 6 p. ML, 974, 1036, 1038
3 kap. 11 a § ML, 776, 977
3 kap. 13 § ML, 1062
3 kap. 14 § ML, 1066
3 kap. 16 § ML, 33, 1062
3 kap. 17 § ML, 1062
3 kap. 18 § ML, 1031, 1037, 1072
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 1068
3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 1069
3 kap. 19 § 2 st. ML, 1072
3 kap. 20 § ML, 1072
3 kap. 21 § ML, 917
3 kap. 21 § 1 st. 1–3 p. ML, 920
3 kap. 21 § 1 st. 4 p. ML, 927, 928
3 kap. 21 § 1 st. 5 p. ML, 925, 927
3 kap. 21 § 1 st. 6 p. ML, 927
3 kap. 21 a § ML, 917, 929
3 kap. 22 § ML, 917, 932

- 3 kap. 23 § ML, 1121
 3 kap. 23 § 1 p. ML, 105
 3 kap. 23 § 2 p. ML, 106
 3 kap. 23 § 3 p. ML, 108
 3 kap. 23 § 4 p. ML, 108
 3 kap. 23 § 5 p. ML, 108
 3 kap. 23 § 6 p. ML, 112
 3 kap. 23 § 7 p. ML, 113
 3 kap. 23 a § ML, 113
 3 kap. 24 § ML, 895, 1179
 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1179
 3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1181
 3 kap. 24 § 3 st. ML, 1183
 3 kap. 25 § ML, 476, 477, 635, 1185, 1255
 3 kap. 26 a § ML, 904, 1219
 3 kap. 26 a–c §§ ML, 537
 3 kap. 26 b § ML, 1219
 3 kap. 26 c § ML, 1220
 3 kap. 29 § ML, 116
 3 kap. 30 § ML, 117
 3 kap. 30 § 1 st. ML, 1213, 1302
 3 kap. 30 § 2 st. 1 och 2 p. ML, 1303
 3 kap. 30 § 3 st. ML, 1304
 3 kap. 30 § 4 st. ML, 1304
 3 kap. 30 § 5 st. ML, 1306
 3 kap. 30 § 5 st. 1 a p. ML, 1305
 3 kap. 30 a § ML, 230, 241
 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 244, 279
 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 249
 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML, 1220
 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML, 253
 3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML, 1222
 3 kap. 30 a § 2 st. ML, 250
 3 kap. 30 a § 3 st. ML, 1222
 3 kap. 30 a § 3 st. 1 a p. ML, 312
 3 kap. 30 a § 4 st. ML, 257
 3 kap. 30 a § 5 st. ML, 1221
 3 kap. 30 a § 6 st. ML, 1221
 3 kap. 30 b § ML, 279, 280
 3 kap. 30 d § ML, 273, 1215
 3 kap. 30 d § 1 st. ML, 276
 3 kap. 30 d § 2 st. ML, 276
 3 kap. 30 e § ML, 117, 314
 3 kap. 30 f § ML, 276, 1127, 1136, 1137
 3 kap. 30 g § ML, 117, 314
 3 kap. 31 § ML, 118, 255
 3 kap. 31 a § ML, 118, 255
 3 kap. 32 § ML, 314
 4 kap. 1 § 1 p. ML, 167, 191
 4 kap. 1 § 2 p. ML, 168
 4 kap. 1–8 §§ ML, 163
 4 kap. 2 § ML, 188, 496, 1075
 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 178
 4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 178
 4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 179
 4 kap. 3 § 2 st. ML, 179
 4 kap. 5 § ML, 179
 4 kap. 7 § ML, 180
 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 206
 4 kap. 7 § 2 st. ML, 186
 4 kap. 7 § 3 st. ML, 181
 4 kap. 8 § ML, 189, 192
 5 kap. 1 § 1 st. ML, 309
 5 kap. 1 § 2 st. ML, 309
 5 kap. 1 § 3 st. ML, 291, 309, 354
 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 224, 248, 267, 279
 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 226
 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 229
 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 231, 1138
 5 kap. 2 § 3 st. ML, 233
 5 kap. 2–3 §§ ML, 285
 5 kap. 2 a § ML, 234, 235, 249
 5 kap. 2 a § 1 p. ML, 225
 5 kap. 2 a § 2 p. ML, 225, 227
 5 kap. 2 b § ML, 236
 5 kap. 2 c § 1–3 st. ML, 239
 5 kap. 2 c § 2 st. ML, 239
 5 kap. 2 d § ML, 239
 5 kap. 3 § ML, 235, 248, 267
 5 kap. 3 a § ML, 225, 285
 5 kap. 3 a § 1 st. 1 p. ML, 286
 5 kap. 3 a § 1 st. 2 p. ML, 286
 5 kap. 3 a § 1 st. 3 p. ML, 286

- 5 kap. 3 a § 1 st. 4 p. ML, 292
5 kap. 3 a § 1 st. 5 p. ML, 293
5 kap. 3 a § 1 st. 6–6 a p. ML, 295
5 kap. 3 a § 1 st. 7 p. ML, 295, 910, 913
5 kap. 3 a § 1 st. 8 p. ML, 296
5 kap. 3 a § 3 st. ML, 294
5 kap. 4 § ML, 317
5 kap. 4 § 1 p. ML, 317
5 kap. 4 § 2 p. ML, 318
5 kap. 5 § ML, 322
5 kap. 5 § 2 st. ML, 325
5 kap. 6 § ML, 327
5 kap. 6 § 2 st. ML, 328
5 kap. 7 § ML, 331
5 kap. 8 § ML, 334, 831
5 kap. 9 § 1 st. ML, 338
5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 288
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 289
5 kap. 9 § 3 st. ML, 341
5 kap. 10 § 1 st. ML, 342
5 kap. 10 § 2 st. ML, 342
5 kap. 11 § ML, 347, 348
5 kap. 11 a § ML, 343
5 kap. 12 § ML, 351
5 kap. 13 § ML, 354
5 kap. 14 § ML, 355
5 kap. 15 § ML, 356
5 kap. 16 § 1 p. ML, 361, 362
5 kap. 16 § 2 p. ML, 362
5 kap. 16–17 §§ ML, 358
5 kap. 17 § 1 st. ML, 361
5 kap. 17 § 2 st. ML, 364
5 kap. 18 § ML, 358
5 kap. 18 § 10 p. ML, 361
5 kap. 18 § 12 p. ML, 363, 1285
5 kap. 19 § 1 p. ML, 365, 774
5 kap. 19 § 2 p. ML, 366
5 kap. 19 § 3 p. ML, 368
5 kap. 19 § 4 p. ML, 369
5 kap. 19 § 5 p. ML, 371
- 6 kap. 1 § ML, 195
6 kap. 2 § ML, 200, 885
- 6 kap. 3 § ML, 204, 1245
6 kap. 4 § ML, 204
6 kap. 6 § ML, 205
6 kap. 7 § ML, 120, 205, 333, 613
6 kap. 8 § ML, 206
- 6 a kap. ML, 207
6 a kap. 4 § ML, 207
6 a kap. 5 § ML, 207
6 a kap. 5 § 3 st. ML, 209
- 7 kap. 1 § ML, 429
7 kap. 1 § 1 st. ML, 430
7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 431
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 432, 1009, 1133
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 433
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 433, 1043
7 kap. 1 § 3 st. ML, 1009, 1057
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 439, 1009
7 kap. 1 § 3 st. 1–2 p. ML, 437
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 444, 1009, 1031, 1037, 1054, 1060
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 446
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 447
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 447, 1054, 1078
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 448, 1030, 1032
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 448, 1058
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 449, 1039, 1048, 1052
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 449, 1048, 1058
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 449
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 449
7 kap. 2 § 1 st. ML, 374, 381, 395
7 kap. 3 § 1 p. ML, 381, 395
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 388
7 kap. 3 § 2 b p. ML, 390
7 kap. 3 § 3 p. ML, 395
7 kap. 3 § 4 p. ML, 396
7 kap. 3 a § ML, 398
7 kap. 3 b § ML, 399

- 7 kap. 3 c § ML, 28, 381
 7 kap. 3 c § 2 st. ML, 390
 7 kap. 3 d § ML, 400
 7 kap. 4 § ML, 393
 7 kap. 5 § ML, 394, 783, 811, 814
 7 kap. 5 § 1 st. ML, 825
 7 kap. 5 § 2 st. ML, 826
 7 kap. 5 § 3 st. ML, 294
 7 kap. 6 § 1 st. ML, 1251
 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 407
 7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 407
 7 kap. 6 § 2 st. ML, 407, 1252
 7 kap. 6 § 3 st. ML, 415, 1253
 7 kap. 6 § 4 st. ML, 412
 7 kap. 7 § ML, 403
 7 kap. 8 § 1 st. ML, 396
 7 kap. 8 § 3 st. ML, 396
 7 kap. 9 § ML, 397
 7 kap. 11 § ML, 397
- 8 kap. 2 § ML, 455
 8 kap. 2 § 1 st. ML, 516, 805
 8 kap. 2 § 2 st. ML, 522
 8 kap. 3 § ML, 456, 487
 8 kap. 3 § 2 st. ML, 498, 916
 8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 491
 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 427, 491
 8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 427, 492
 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 494, 860
 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 495, 556, 886
 8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 496, 817
 8 kap. 4 a § ML, 465, 550, 853
 8 kap. 4 a–c §§ ML, 464, 496
 8 kap. 4 b § ML, 853
 8 kap. 4 c § ML, 550, 866
 8 kap. 5 § ML, 512
 8 kap. 8 § ML, 474
 8 kap. 9 § ML, 1084
 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML, 501
 8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 511
 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 294, 512
 8 kap. 9, 13 och 14 §§ ML, 476
 8 kap. 10 § ML, 501
 8 kap. 10 § 1 st. ML, 762
- 8 kap. 11 § ML, 498, 1183
 8 kap. 13 § ML, 488
 8 kap. 13–14 §§ ML, 487
 8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML, 488
 8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML, 488
 8 kap. 15 § ML, 500, 894, 902
 8 kap. 15–16 §§ ML, 897
 8 kap. 16 § ML, 900, 903
 8 kap. 16 § 1 st. 1 p. ML, 501, 908
 8 kap. 16 § 1 st. 2 p. ML, 501
 8 kap. 17 § ML, 513
 8 kap. 19 § ML, 513, 847
 8 kap. 19 § 1 st. ML, 817
 8 kap. 19 § 2 st. ML, 817
 8 kap. 20 § ML, 574
- 8 a kap. 1 § ML, 548
 8 a kap. 2 § ML, 551
 8 a kap. 3 § ML, 555
 8 a kap. 4 § ML, 558
 8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 866
 8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 867
 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 573, 1255
 8 a kap. 4 § 2 st. ML, 1255
 8 a kap. 5 § ML, 561
 8 a kap. 5 § 2 p. ML, 866
 8 a kap. 6 § ML, 563
 8 a kap. 7 § ML, 565
 8 a kap. 7 § 1 st. ML, 867
 8 a kap. 7 § 2 st. ML, 867
 8 a kap. 7 § 4 st. ML, 566
 8 a kap. 8 § ML, 566
 8 a kap. 9 § ML, 568
 8 a kap. 10 § ML, 565
 8 a kap. 11 § ML, 568
 8 a kap. 12 § ML, 570, 871
 8 a kap. 12 § 1 st. ML, 867
 8 a kap. 13 § ML, 573
 8 a kap. 14 § ML, 555
 8 a kap. 15 § ML, 575
 8 a kap. 15–17 §§ ML, 868
 8 a kap. 16 § ML, 575
 8 a kap. 17 § 1 st. ML, 576, 849

9 kap. 1 § ML, 831, 838, 881
9 kap. 2 § ML, 837, 838, 881
9 kap. 3 § ML, 858
9 kap. 4 § 1 st. ML, 844
9 kap. 4 § 2 st. ML, 844
9 kap. 5 § ML, 845, 883
9 kap. 6 § ML, 862
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 862
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 862
9 kap. 6 § 2 st. ML, 863, 884
9 kap. 6 § 3 st. ML, 864, 884
9 kap. 7 § 1 st. ML, 845, 864, 883
9 kap. 7 § 2 st. ML, 862, 884
9 kap. 8 § ML, 456
9 kap. 8 § 1 st. ML, 852
9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 857
9 kap. 10 § ML, 868
9 kap. 10 § 1 p. ML, 869
9 kap. 10 § 2 p. ML, 868, 871
9 kap. 11 § ML, 870
9 kap. 12 § ML, 871
9 kap. 13 § ML, 556, 872

9 a kap. 1 § ML, 912, 1117
9 a kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1136
9 a kap. 1 § 2 st. ML, 1117
9 a kap. 2 § ML, 1115, 1133
9 a kap. 3 § ML, 1116, 1134
9 a kap. 4 § ML, 1119
9 a kap. 5 § ML, 1043, 1121
9 a kap. 6 § ML, 1121
9 a kap. 7 § ML, 1122
9 a kap. 8 § ML, 1118
9 a kap. 9 § ML, 1122, 1134
9 a kap. 9 § 3 st. ML, 1135
9 a kap. 10 § ML, 1123
9 a kap. 11–12 §§ ML, 1123
9 a kap. 13 § ML, 1134
9 a kap. 14 § ML, 1134
9 a kap. 15 § ML, 1140
9 a kap. 16 § ML, 598, 1138
9 a kap. 17 § ML, 1135
9 a kap. 19 § ML, 1126, 1135

9 b kap. 1 § ML, 1088
9 b kap. 2 § 1 st. ML, 1096
9 b kap. 2 § 3 st. ML, 1096
9 b kap. 3 § ML, 1104
9 b kap. 4 § 1 st. ML, 1105
9 b kap. 5 § ML, 1111
9 b kap. 5 § 1 st. ML, 598
9 b kap. 6 § ML, 1112

9 c kap. 1 § 1 st. ML, 1199
9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1201
9 c kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1199
9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 1204
9 c kap. 1 § 2 st. ML, 1200, 1205
9 c kap. 2 § ML, 1204
9 c kap. 3 § ML, 210, 1200
9 c kap. 4 § ML, 1202, 1211
9 c kap. 5 § ML, 86, 1208
9 c kap. 6 § ML, 1208
9 c kap. 7 § ML, 1200
9 c kap. 8 § 1 st. ML, 1201
9 c kap. 8 § 2 st. ML, 1201
9 c kap. 9 § ML, 1200

10 kap. 1–3 §§ ML, 522
10 kap. 2 § ML, 525
10 kap. 3 § ML, 523
10 kap. 4 a § ML, 523, 533
10 kap. 5 § ML, 536, 1225
10 kap. 6 § ML, 1216
10 kap. 6 § 2 st. ML, 1216
10 kap. 6–8 §§ ML, 536
10 kap. 7 § ML, 1218
10 kap. 8 § 1 st. ML, 1218
10 kap. 9 § ML, 538
10 kap. 11 § 1 st. ML, 541, 1224
10 kap. 11 § 2 st. ML, 542
10 kap. 11 § 3 st. ML, 542
10 kap. 11 a § ML, 545
10 kap. 11 c § 1 p. ML, 1174
10 kap. 11 c § 2 p. ML, 1176
10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 1172
10 kap. 11 e § ML, 544
10 kap. 11 f § ML, 545

- 10 kap. 12 § ML, 545, 1173
- 10 kap. 13 § ML, 521, 523, 540, 546
- 10 kap. 13 a § ML, 523
- 10 kap. 13 b § ML, 524
- 10 kap. 14 b § 1 st. 2 p. ML, 885

- 11 kap. 1 § ML, 29, 586, 589, 847
- 11 kap. 1 § 2 st. ML, 787
- 11 kap. 2 § ML, 587
- 11 kap. 3 § ML, 588, 787
- 11 kap. 3 § 2 st. ML, 591
- 11 kap. 4 § ML, 588
- 11 kap. 5 § ML, 590
- 11 kap. 6 § ML, 591
- 11 kap. 7 § 1 st. ML, 585
- 11 kap. 7 § 2 st. ML, 592
- 11 kap. 8 § ML, 514, 592, 847
- 11 kap. 8 § 12 p. ML, 252
- 11 kap. 8 § 13 p. ML, 1112, 1138
- 11 kap. 9 § ML, 600, 847, 1139
- 11 kap. 9 § 1 st. ML, 602
- 11 kap. 10 § ML, 32, 407, 604, 607
- 11 kap. 11 § 1 st. ML, 608
- 11 kap. 11 § 2 st. ML, 609
- 11 kap. 11 § 3 st. ML, 609

- 13 kap. 6 § ML, 623, 628
- 13 kap. 6 och 13 §§ ML, 640
- 13 kap. 6 och 16 §§ ML, 850
- 13 kap. 7 § ML, 645
- 13 kap. 7 och 17 §§ ML, 617
- 13 kap. 8 § ML, 623, 634, 787, 790
- 13 kap. 8 a § ML, 635
- 13 kap. 8 b § ML, 645
- 13 kap. 8 b § 1 st. ML, 645
- 13 kap. 8 c § ML, 646
- 13 kap. 9 § ML, 641
- 13 kap. 10 § ML, 1246, 1249
- 13 kap. 10 och 21 §§ ML, 636
- 13 kap. 11 § ML, 635
- 13 kap. 12 § ML, 641, 816, 826
- 13 kap. 13 § ML, 815
- 13 kap. 14 § ML, 638, 640, 787, 790
- 13 kap. 15 § ML, 647

- 13 kap. 16 § ML, 628
- 13 kap. 16 § 1 p. ML, 642
- 13 kap. 17 § ML, 645
- 13 kap. 18 § ML, 634, 787
- 13 kap. 19 § ML, 641
- 13 kap. 20 § ML, 638, 787
- 13 kap. 21 § ML, 644, 1246
- 13 kap. 22 § ML, 642, 1250
- 13 kap. 24 § ML, 414
- 13 kap. 24 § 2 st. ML, 636
- 13 kap. 24 och 26 §§ ML, 412
- 13 kap. 25 § ML, 637, 641
- 13 kap. 25 § 2 st. ML, 1251, 1253
- 13 kap. 25 a § ML, 272
- 13 kap. 26 § ML, 647
- 13 kap. 27 § ML, 647
- 13 kap. 28 § ML, 90, 647, 806
- 13 kap. 28 a § ML, 574, 577
- 13 kap. 28 a § 1 st. ML, 871
- 13 kap. 28 b § ML, 851

- 19 kap. 1 § ML, 526
- 19 kap. 2 § ML, 528
- 19 kap. 4 § ML, 528
- 19 kap. 6 § ML, 528
- 19 kap. 7 § ML, 525
- 19 kap. 8 § ML, 526, 528
- 19 kap. 15 § ML, 530
- 19 kap. 17 § ML, 530
- 19 kap. 18 § ML, 530
- 19 kap. 19 § ML, 529
- 19 kap. 20 § ML, 529
- 19 kap. 21 § ML, 530
- 19 kap. 23 § ML, 532
- 19 kap. 24 § ML, 525
- 19 kap. 25 § ML, 532
- 19 kap. 25 § 2 st. 1 p. ML, 532
- 19 kap. 26 § ML, 532
- 19 kap. 27 § ML, 532
- 19 kap. 28 § ML, 532
- 19 kap. 29 § ML, 532
- 19 kap. 30 § ML, 533
- 19 kap. 31 § ML, 534
- 19 kap. 32 § ML, 535

19 kap. 33 § ML, 535
19 kap. 34 § 3 st. ML, 525
19 kap. 35 § ML, 545, 628
19 kap. 36 § 2 st. ML, 538

20 kap. 1 § 1 st. ML, 531
20 kap. 2 § ML, 530
20 kap. 3 § ML, 532
20 kap. 4 § ML, 532

Rådets förordning 1798/2003

Artikel 29 förordning 1798/2003, 1288
Artikel 29.2 förordning 1798/2003,
1291
Artikel 29.3 förordning 1798/2003,
1291
Artikel 30 förordning 1798/2003, 1294
Artikel 31 förordning 1798/2003,
1292, 1294
Artikel 32 förordning 1798/2003, 1294
Artikel 33 förordning 1798/2003, 1294

Rådets förordning 1777/2005

Artikel 2 förordning 1777/2005, 200
Artikel 3.1 förordning 1777/2005, 133
Artikel 11 förordning 1777/2005, 220,
363
Artikel 12 förordning 1777/2005, 220,
363
Artikel 13 förordning 1777/2005, 375
Artikel 14 förordning 1777/2005, 968
Artikel 15 förordning 1777/2005, 1171
Artikel 17 förordning 1777/2005, 296
Artikel 18 rådsförordning 1777/2005,
513
Artikel 19.1 förordning 1777/2005,
1171
Artikel 19.2 förordning 1777/2005,
1171
Artikel 21 förordning 1777/2005, 259
Artikel 22 förordning 1777/2005, 233

Rådets förordning 282/2011

Artikel 5 förordning 282/2011, 200
Artikel 7 förordning 282/2011, 220,
363
Artikel 9 förordning 282/2011, 133
Artikel 14 förordning 282/2011, 233
Artikel 16 förordning 282/2011, 259
Artikel 42 förordning 282/2011, 375
Artikel 48 förordning 282/2011, 296

Skattebetalningsförordningen

6 § SBF, 230, 1239
7 § SBF, 869
26 b § SBF, 1288
26 c § SBF, 1290
26 d § SBF, 1289

Skattebetalningslagen

1 kap. 5 § SBL, 200
1 kap. 6 § SBL, 27, 40
1 kap. 7 § SBL, 611, 622

3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL, 269, 1237
3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL, 248, 533,
1174, 1237, 1239
3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL, 276, 533,
1238
3 kap. 1 § 1 st. 5 a p. SBL, 533
3 kap. 1 § 1 st. 5 b p. SBL, 315
3 kap. 2 § SBL, 75, 880
3 kap. 2 § 2 st. SBL, 880

10 kap. 9 § SBL, 76
10 kap. 11 § SBL, 76
10 kap. 14 § SBL, 77
10 kap. 14 a § SBL, 77
10 kap. 14 b § SBL, 77
10 kap. 15 § SBL, 77
10 kap. 16 § SBL, 77
10 kap. 31 § SBL, 76
10 kap. 32 § SBL, 265
10 kap. 32 § 1 st. SBL, 76
10 kap. 32 § 2 st. SBL, 76

10 kap. 33 § SBL, 77
10 kap. 35 § SBL, 78
10 kap. 35 a § SBL, 78
10 kap. 35 b § SBL, 78

10 a kap. SBL, 78, 1240
10 a kap. 1 § SBL, 1291
10 a kap. 2 § 1 p. SBL, 1288
10 a kap. 2 § 5 p. SBL, 1288
10 a kap. 2 § 6 p. SBL, 1288
10 a kap. 3 § SBL, 1289
10 a kap. 4 § SBL, 1289
10 a kap. 5 § SBL, 1290
10 a kap. 7 § SBL, 1291
10 a kap. 9 § SBL, 1291
10 a kap. 11 § SBL, 1292
10 a kap. 12 § SBL, 1292
10 a kap. 13 § SBL, 1293
10 a kap. 15 § SBL, 1295
10 a kap. 16 § SBL, 1295
10 a kap. 18 § SBL, 1296
10 a kap. 22 § SBL, 1296

14 kap. 1 a § SBL, 1175
14 kap. 2 § SBL, 491, 564, 622
14 kap. 2 a § SBL, 621
14 kap. 2 b § SBL, 622

18 kap. 4 b § SBL, 1226

23 kap. 1 § SBL, 612
23 kap. 3 § SBL, 201, 885
23 kap. 4 § SBL, 1239

Upphovsrättslagen

1 § URL, 1011, 1021
2 § URL, 1012
4 § URL, 1013, 1016, 1018
5 § URL, 1013, 1019
7 § 1 st. URL, 1013
9 § URL, 1021
9 § 1 st. URL, 1017
12 § URL, 1047
20 § URL, 1045
26 a § URL, 1021
26 b § URL, 1021
26 n § URL, 1044
45 § URL, 1019
46 § URL, 1020
47 § URL, 1019
48 § URL, 1020

Övriga författningar

2 kap. 11 § KonkL, 1248
14 kap. 11 § KonkL, 637, 1256
2 kap. 5 § lag (1994:1551), 1302
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 215
14 § 1 st. lag om utländska filialer, 608
4 kap. LYHS, 939
15 § omräkningslag, 611
10 kap. 2 § OSL, 886
27 kap. 1 § OSL, 886
2 kap. 5 § 2 st. 3 p. SdbL, 886
1 kap. 2 § sjölag, 37, 919
1 kap. 8 § skollag, 967
5 kap. 13 § tulllag, 493
2 kap. 1 § ÅRL, 620

Rättsfallsregister

EU-domstolen

1962–1986

26/62, van Gend & Loos, 67
6/64, Costa v. ENEL, 68
51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, 551
154/80, Aardappelenbewaarpplaats, 127
8/81, Becker, 68
89/81, Hong Kong Trade, 64, 120, 166, 481
283/81, CILFIT, 61
14/83, von Colson, 68
268/83, Rompelman, 164, 458, 538
168/84, Berkholz, 1229
215/85, Balm, 65
235/85, kommissionen mot Nederländerna, 171, 181
C-353/85, kommissionen mot Storbritannien, 939
102/86, Apple and Pear, 128, 149

1987

203/87, kommissionen mot Italien, 66
230/87, Naturally Yours Cosmetics, 419
231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, 185
C-342/87, Genius Holding, 517
348/87, SUFA, 113

1988

50/88, Kühne, 153
173/88, Morten Henriksen, 768, 773

C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 91, 122, 123

1989

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 185
C-106/89, Marleasing, 68
C-185/89, Velker, 287, 292, 921, 922, 923

1990

C-60/90, Polysar, 166, 178
C-97/90, Lennartz, 166, 459, 463, 548
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, 171, 186

1991

C-163/91, Van Ginkel, 1088, 1093
C-193/91, Mohsche, 159, 391
C-333/91, Sofitam, 132, 166, 481

1992

C-10/92, Balocchi, 68
C-63/92, Lubbock Fine, 750
C-111/92, Lange, 288, 1311
C-291/92, Armbrecht, 66, 157, 462

1993

C-16/93, Tolsma, 127, 149
C-33/93, Empire Stores, 419
C-62/93, BP Soupergaz, 68

1994

C-4/94, BLP Group, 459
C-110/94, Inzo, 65, 166, 538
C-155/94, Wellcome Trust, 65, 166,
178, 466
C-215/94, Mohr, 145
C-230/94, Renate Enkler, 159, 165,
391, 392, 459, 539
C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien,
1076, 1077
C-286/94, Garage Molenheide, 64
C-317/94, Elida Gibbs, 408, 411

1995

C-2/95, SDC, 1143, 1149, 1155
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 539
C-80/95, Harnas & Helm, 166, 466
C-167/95, Linthorst, 328, 353, 360
C-190/95, ARO Lease, 1229, 1235
C-258/95, Fillibeck, 120, 157, 161,
497
C-260/95, DFDS, 1105, 1230
C-283/95, Fischer, 65, 110
C-384/95, Landboden-Agrardienste,
145

1996

C-60/96, kommissionen mot
Frankrike, 66
C-63/96, Skripalle, 389
C-145/96, Hoffmann, 360
C-172/96, First National Bank of
Chicago, 132, 149, 1146
C-308/96 och C-94/97, Madgett och
Baldwin, 1095
C-349/96, Card Protection Plan, 65,
402, 403, 1161, 1163

1997

C-48/97, Kuwait Petroleum, 154, 155
C-134/97, Victoria Film, 61
C-216/97, Gregg, 65

C-276/97, kommissionen mot
Frankrike, 183
C-358/97, kommissionen mot Irland,
183
C-359/97, kommissionen mot Stor-
britannien och Nordirland, 183,
744, 775
C-381/97, Belgocodex, 830
C-408/97, kommissionen mot Neder-
länderna, 183

1998

C-12/98, Far, 830
C-23/98, Heerma, 199
C-98/98, Midland Bank, 457, 459
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa,
166, 539
C-260/98, kommissionen mot
Grekland, 183
C-338/98, kommissionen mot
Nederländerna, 902
C-384/98, D, 936, 938
C-396/98, Grundstückgemeinschaft
Schlosstrasse, 64, 166, 539
C-400/98, Breitsohl, 64, 166, 539
C-408/98, Abbey National, 457, 476,
477, 635
C-409/98, Mirror Group, 749
C-415/98, Bakcsi, 153, 459, 462
C-427/98, kommissionen mot
Tyskland, 408
C-446/98, Fazenda Pública, 182
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 517
C-455/98, Kaupo Salumets, 65, 288,
1311
C-481/98, kommissionen mot
Frankrike, 65

1999

C-34/99, Primback, 383
C-76/99, kommissionen mot
Frankrike, 950

C-83/99, kommissionen mot Spanien, 775
C-86/99, Freemans, 411
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 750
C-142/99, Floridienne och Berginvest, 132, 166, 481
C-150/99, Lindöpark, 69
C-240/99, Skandia, 1162, 1164
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 154, 389
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 744
C-380/99, Bertelsmann, 419
C-398/99, Yorkshire, 408
C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 382, 1076
C-498/99, Town & County Factors, 133

2000

C-16/00, Cibo, 132, 458, 467
C-141/00, Kügler, 943, 956
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 129
C-184/00, Office des produits wallons, 385
C-235/00, CSC Financial Services, 1143, 1149, 1150, 1155
C-269/00, Seeling, 157, 391, 462, 752
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 966
C-315/00, Maierhofer, 739, 832
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 384

2001

C-8/01, Taksatorringen, 114, 1166
C-45/01, Dornier, 941, 944
C-77/01, EDM, 132, 137, 138, 164, 166, 203, 458, 466
C-149/01, First Choice Holidays, 1099
C-185/01, Auto Lease Holland, 126
C-212/01, Unterpertinger, 936, 938
C-275/01, Sinclair Collis, 336, 751

C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 1148
C-307/01, d'Ambrumenil, 936, 938
C-397/01, Pfeiffer, 68
C-442/01, KapHag, 130
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, 563
C-497/01, Zita Modes, 1185, 1187, 1191, 1192, 1196

2002

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 430
C-137/02, Faxworld, 211, 458, 539
C-152/02, Terra Baubedarf, 633, 638, 642
C-255/02, Halifax, 64, 120
C-320/02, Stenholmen, 1120
C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, 549
C-382/02, Cimber Air, 291, 931
C-419/02, BUPA Hospitals, 95
C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, 69, 768, 773
C-453/02 och C-462/02, Linneweber, 111
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 385

2003

C-8/03, BBL, 166
C-32/03, I/S Fini H, 165
C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, 120
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 830
C-284/03, Temco Europe, 744, 832
C-291/03, MyTravel, 404, 1095
C-354/03, Optigen, 518
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 153, 158
C-434/03, Tijmens, 462
C-435/03, BATI och Newman, 126
C-452/03, RAL, 350

C-465/03, Kretztechnik, 132, 471
C-472/03, Arthur Andersen, 1166
C-498/03, Kingcrest, 955, 957

2004

C-41/04, Levob Verzekeringen och
OV Bank, 360, 402
C-58/04, Köhler, 236
C-63/04, Centralan Property, 123
C-169/04, Abbey National, 1158
C-181/04–C-183/04, Elmeka, 292, 923
C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki,
157, 559, 831
C-200/04, iSt, 1089
C-210/04, FCE Bank, 138, 213, 320,
1236
C-245/04, EMAG Handel Eder, 281,
285
C-280/04, Jyske Finans, 1118, 1180
C-284/04, T-Mobile Austria, 166
C-369/04, Hutchison 3G, 166, 181
C-394/04, Ygeia, 949
C-409/04, Teleos, 65, 244, 301, 305,
518, 1128
C-415/04, Stichting Kinderopvang
Enschede, 957
C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle,
187
C-439/04 och C-440/04, Kittel, 517,
518
C-443/04 och C-444/04, Sollevold,
944

2005

C-35/05, Reemtsma Cigaretten-
fabriken, 524
C-72/05, Wollny, 159, 390
C-89/05, United Utilities, 109, 112
C-98/05, De Danske Bilimportører,
376
C-106/05, L.u.P., 950
C-111/05, AB NN, 228, 403, 793
C-114/05, Gillan Beach, 345, 351

C-146/05, Collée, 299
C-166/05, Heger, 334, 337
C-184/05, Twoh International, 299
C-240/05, Eurodental, 243, 457, 543
C-277/05, Société thermale d'Eugénie-
les-Bains, 130
C-363/05, JP Morgan, 1157
C-401/05, VDP Dental Laboratory,
952
C-434/05, Horizon College, 969
C-435/05, Investrand, 460
C-442/05, Zweckverband zur Trink-
wasserversorgung und Abwasser-
beseitigung Torgau-Westelbien,
185
C-445/05, Haderer, 969
C-453/05, Ludwig, 1145

2006

C-13/06, kommissionen mot Grekland,
1162
C-73/06, Planzer Luxembourg, 320,
1229, 1230, 1233
C-97/06, Navicon, 285, 298, 924
C-271/06, Netto Supermarkt, 305
C-355/06, van der Steen, 171
C-408/06, Götz, 187
C-437/06, Securenta, 458, 480, 481
C-451/06, Walderdorff, 744

2007

C-124/07, Beheer, 1167
C-253/07, Canterbury Hockey Club
och Canterbury Ladies Hockey
Club, 978, 989
C-288/07, Isle of Wight Council, 187
C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen
TRR Trygghetsrådet, 177, 318
C-371/07, AstraZeneca, 158, 1084
C-407/07, Stichting Centraal
Begeleidingsorgaan voor de
Intercollegiale Toetsing, 114
C-460/07, Puffer, 463

C-515/07, VNLTO, 464, 481
C-572/07, RLRE Tellmer Property,
754

2008

C-29/08, AB SKF, 466, 469, 1194
C-102/08, SALIX, 188
C-242/08, Swiss Re Germany Holding,
1165
C-246/08, kommissionen mot Finland,
166
C-262/08, CopyGene, 950
C-267/08, SPÖ Landesorganisation,
166
C-536/08 och C-539/08, X, 484, 543
C-538/08 och C-33/09, X Holding,
511
C-581/08, EMI Group, 156

2009

C-3/09, Erotic Center, 1054
C-53/09 och C-55/09, Loyalty
Management UK, 381
C-58/09, Leo-Libera, 109
C-84/09, X, 251, 252, 262, 263
C-86/09, Future Health Technologies,
950
C-88/09, Graphic Procédé, 403, 793,
1069
C-156/09, Verigen Transplantation
Service International, 951
C-175/09, AXA UK, 1147
C-222/09, Kronospan Mielec, 350
C-237/09, De Fruytier, 108
C-270/09, MacDonald Resorts, 94,
751
C-276/09, Everything Everywhere,
375
C-285/09, R, 304
C-430/09, Euro Tyre Holding, 282
C-540/09, Skandinaviska Enskilda
Banken, 1152

2010

C-31/10, Minerva Kulturreisen, 1088
C-116/10, Feltgen och Bacino Charter,
923

Förvaltningsrätterna

LR 2001-09-26, 1879–1880-00, 790

Hovrätterna

HovR NN 1998-01-29, Ö 679/97, 856

Högsta domstolen

HD 2002-06-14, Ö182-01, 856

Högsta förvaltningsdomstolen

1963–1979

RÅ 1963:48, 1259
RÅ 1970 Fi. 1465, 193
RÅ 1973 A13, 479
RÅ 1975 Aa 639, 383
RÅ 1977 Ba 42, 212
RÅ 1979 1:15, 193

1980–1989

RÅ 1980 Aa 132, 1066
RÅ 1981 1:56, 1044
RÅ 1983 1:26, 193
RÅ 1984 Aa 132, 1067
RÅ 1984 Aa 80, 1067
RÅ 1986 not. 675, 193
RÅ 1986 ref. 169, 1324, 1325
RÅ 1986 ref. 178, 1040
RÅ 1986 ref. 86, 415
RÅ 1987 not. 186, 1044
RÅ 1987 not. 603, 920
RÅ 1987 ref. 115, 212
RÅ 1988 not. 642, 765, 766
RÅ 1988 ref. 102, 1259
RÅ 1988 ref. 139, 742
RÅ 1988 ref. 144, 493
RÅ 1989 not. 278, 1063

RÅ 1989 ref. 86, 147, 384

1991–1999

RÅ 1991 not. 82, 765, 766
RÅ 1991 ref. 105, 376
RÅ 1992 not. 209, 1149
RÅ 1992 ref. 66, 1033
RÅ 1993 ref. 30, 506
RÅ 1993 ref. 45, 1034
RÅ 1993 ref. 57, 939
RÅ 1993 ref. 75, 1034
RÅ 1993 ref. 95, 642
RÅ 1994 not. 302, 172, 819
RÅ 1995 not. 105, 1167
RÅ 1995 not. 392, 1071
RÅ 1995 not. 393, 1071
RÅ 1995 ref. 9, 959
RÅ 1995 ref. 60, 824
RÅ 1996 not. 168, 173
RÅ 1996 not. 281, 486, 771
RÅ 1996 ref. 10, 745
RÅ 1996 ref. 74, 948
RÅ 1997 not. 71, 949
RÅ 1997 not. 82, 1093
RÅ 1997 not. 180, 126
RÅ 1997 not. 245, 506
RÅ 1997 ref. 16, 173
RÅ 1997 ref. 42, 1164
RÅ 1998 not. 111, 1145
RÅ 1998 not. 172, 486
RÅ 1998 not. 249, 1157
RÅ 1998 ref. 40, 958
RR 1999-03-25, 1035-1997, 630
RR 1999-03-25, 3572-1997, 630
RR 1999-03-25, 3618-1997, 630
RÅ 1999 not. 46, 1143, 1155
RÅ 1999 not. 105, 1042
RÅ 1999 not. 158, 237
RÅ 1999 not. 176, 462, 474
RÅ 1999 not. 282, 147, 149, 457
RÅ 1999 not. 293, 898
RÅ 1999 ref. 9, 1050
RÅ 1999 ref. 16, 630
RÅ 1999 ref. 31, 1254

RÅ 1999 ref. 33, 143, 149, 158

RÅ 1999 ref. 37, 462, 474

2000–2004

RÅ 2000 not. 11, 237
RÅ 2000 not. 61, 135
RÅ 2000 not. 65, 433, 1043, 1133
RÅ 2000 not. 77, 1200
RÅ 2000 not. 98, 895, 1180
RÅ 2000 not. 172, 136, 747
RÅ 2000 not. 196, 1120
RÅ 2000 ref. 63, 413
RR 2001-10-17, 4453-2000, 136, 198
RÅ 2001 not. 18, 1070
RÅ 2001 not. 23, 1153
RÅ 2001 not. 40, 107, 941
RÅ 2001 not. 51, 173
RÅ 2001 not. 66, 1108
RÅ 2001 not. 97, 1191
RÅ 2001 not. 98, 1195
RÅ 2001 not. 99, 1186, 1188, 1196
RÅ 2001 not. 153, 1036
RÅ 2001 not. 154, 1035
RÅ 2001 not. 161, 1036, 1038
RÅ 2001 ref. 15, 173
RÅ 2001 ref. 22, 392
RÅ 2001 ref. 28, 143
RÅ 2001 ref. 34, 173
RÅ 2001 ref. 34 (I), 114, 173, 424
RÅ 2001 ref. 41, 262
RÅ 2001 ref. 60, 136, 198
RÅ 2001 ref. 64, 1036
RÅ 2001 ref. 69, 763, 1079
RÅ 2002 not. 26, 538
RÅ 2002 not. 101, 192
RÅ 2002 not. 107, 237
RÅ 2002 not. 108, 237
RÅ 2002 not. 174, 509, 842, 861
RÅ 2002 not. 175, 510
RÅ 2002 not. 200, 478
RÅ 2002 ref. 9, 1024, 1028
RÅ 2002 ref. 13, 193, 215
RÅ 2002 ref. 41, 414
RÅ 2002 ref. 51, 443

RÅ 2002 ref. 67, 510
 RÅ 2002 ref. 110, 569, 570
 RÅ 2002 ref. 112, 383
 RÅ 2002 ref. 113, 206
 RÅ 2003 not. 3, 486
 RÅ 2003 not. 128, 290
 RÅ 2003 not. 178, 1157
 RÅ 2003 not. 194, 1149
 RÅ 2003 not. 215, 1065
 RÅ 2003 ref. 5, 949
 RÅ 2003 ref. 21, 945, 961
 RÅ 2003 ref. 24, 1055
 RÅ 2003 ref. 25, 149
 RÅ 2003 ref. 29, 107
 RÅ 2003 ref. 32, 1093
 RÅ 2003 ref. 39, 205, 1044
 RÅ 2003 ref. 80, 173, 769
 RÅ 2003 ref. 90, 404, 426
 RÅ 2003 ref. 94, 1151
 RÅ 2003 ref. 100, 503, 810
 RÅ 2003 ref. 102, 386, 387, 610
 RÅ 2004 not. 6, 472, 481
 RÅ 2004 not. 46, 378
 RÅ 2004 not. 64, 1026
 RÅ 2004 not. 94, 821
 RÅ 2004 not. 116, 822
 RÅ 2004 not. 175, 957
 RÅ 2004 not. 196, 494
 RÅ 2004 not. 234, 1168
 RÅ 2004 ref. 7, 440
 RÅ 2004 ref. 26, 305
 RÅ 2004 ref. 34, 210
 RÅ 2004 ref. 36, 822
 RÅ 2004 ref. 45, 1120
 RÅ 2004 ref. 60, 471
 RÅ 2004 ref. 65, 516
 RÅ 2004 ref. 100, 1152
 RÅ 2004 ref. 112, 458, 474

2005–2009

RÅ 2005 not. 51, 158, 1077
 RÅ 2005 not. 61, 1146
 RÅ 2005 not. 68, 759
 RÅ 2005 not. 78, 507, 510, 739, 748

RÅ 2005 not. 106, 210
 RÅ 2005 not. 115, 1168
 RÅ 2005 ref. 6, 441
 RÅ 2005 ref. 11, 987
 RÅ 2005 ref. 19, 136, 198
 RÅ 2005 ref. 20, 158
 RÅ 2005 ref. 23, 893
 RÅ 2005 ref. 34, 510
 RÅ 2005 ref. 70, 264, 911
 RÅ 2005 ref. 74, 130
 RÅ 2005 ref. 80, 1166
 RÅ 2005 ref. 81, 607
 RÅ 2005 ref. 82, 1023
 RÅ 2005 ref. 92, 1026
 RR 2006-05-16, 1337-04, 471
 RÅ 2006 not. 12, 1072
 RÅ 2006 not. 13, 1072
 RÅ 2006 not. 29, 210
 RÅ 2006 not. 53, 769
 RÅ 2006 not. 54, 769
 RÅ 2006 not. 60, 406
 RÅ 2006 not. 77, 1157
 RÅ 2006 not. 90, 138, 1164
 RÅ 2006 not. 93, 961
 RÅ 2006 not. 188, 1153
 RÅ 2006 not. 209, 441
 RÅ 2006 ref. 19 (I), 471
 RÅ 2006 ref. 19 (II), 472
 RÅ 2006 ref. 31, 139
 RÅ 2007 not. 105, 377, 424
 RÅ 2007 not. 139, 1162
 RÅ 2007 not. 163, 387, 610
 RÅ 2007 not. 164, 228, 403
 RÅ 2007 not. 187, 1039
 RÅ 2007 ref. 6, 137, 198
 RÅ 2007 ref. 13, 772
 RÅ 2007 ref. 24, 411
 RÅ 2007 ref. 33, 760
 RÅ 2007 ref. 39, 988
 RÅ 2007 ref. 57, 177, 315, 364, 486,
 993
 RÅ 2007 ref. 88 (I), 184, 938, 960
 RÅ 2007 ref. 88 (II), 184, 939
 RÅ 2007 ref. 88 (III), 939

RÅ 2008 not. 1, 131, 1190
RÅ 2008 not. 19, 199
RÅ 2008 not. 21, 394, 908
RÅ 2008 not. 48, 753
RÅ 2008 not. 76, 497, 1083
RÅ 2008 not. 77, 960
RÅ 2008 not. 152, 797
RÅ 2008 ref. 72, 160, 391
RR 2009-10-28, 1267-09, 1152
RÅ 2009 not. 23, 1155
RÅ 2009 not. 76, 468
RÅ 2009 not. 80, 1166
RÅ 2009 not. 110, 759
RÅ 2009 not. 140, 1165
RÅ 2009 not. 145, 982
RÅ 2009 not. 160, 450
RÅ 2009 not. 172, 202
RÅ 2009 not. 175, 377
RÅ 2009 ref. 6, 472
RÅ 2009 ref. 40 (I), 1128
RÅ 2009 ref. 40 (II), 1129
RÅ 2009 ref. 49, 1156
RÅ 2009 ref. 54, 177, 318
RÅ 2009 ref. 56, 139
RÅ 2009 ref. 95, 959

2010–

RR 2010-06-23, 7153-09, 793
RÅ 2010 not. 25, 1146
RÅ 2010 not. 41, 329
RÅ 2010 not. 42, 1158
RÅ 2010 not. 87, 406
RÅ 2010 not. 91, 1153
RÅ 2010 not. 97, 1055
RÅ 2010 not. 111, 105
RÅ 2010 ref. 27, 1146
RÅ 2010 ref. 3, 188, 770
RÅ 2010 ref. 43, 511, 861
RÅ 2010 ref. 50 (I), 793
RÅ 2010 ref. 50 (II), 781, 793
RÅ 2010 ref. 54, 177
RÅ 2010 ref. 56, 469
RÅ 2010 ref. 76, 401
RÅ 2010 ref. 94, 962

RÅ 2010 ref. 95, 1283
RÅ 2010 ref. 98, 460, 465, 480
RR 2011-02-15, 4973-08, 1269

Kammarrätten i Göteborg

1986–1999

KRNG 1986-12-30, 2499–2502-1985,
929
KRNG 1996-11-14, 3964-1995, 1197
KRNG 1997-03-21, 4897-1996, 1194
KRNG 1997-10-17, 7705-1996, 757
KRNG 1997-11-05, 8656-1995, 1197
KRNG 1998-07-02, 2525–2526-1995,
789
KRNG 1999-06-23, 8162-1998, 413

2000–2009

KRNG 2000-04-20, 3253-1997, 999
KRNG 2001-06-07, 2356-1999, 789
KRNG 2001-06-11, 8366-1998, 480
KRNG 2001-10-18, 636-2000, 507
KRNG 2001-10-18, 6711–6714-2000,
507, 511
KRNG 2002-04-18, 4629–4635-2001,
940
KRNG 2002-09-02, 6485-2001, 1006
KRNG 2003-01-08, 2811-2000, 783
KRNG 2003-04-07, 6649-2001, 897
KRNG 2003-10-08, 5817–5825-01,
174
KRNG 2004-02-26, 780–786-03,
2518-03, 893
KRNG 2004-06-30, 803–804-02, 1195
KRNG 2004-07-08, 7188–7194-03, 175
KRNG 2004-09-09, 3824-04, 504
KRNG 2004-09-09, 4062-03, 70
KRNG 2005-06-10, 5828-04, 981
KRNG 2005-06-23, 1340–1341-04,
899
KRNG 2005-11-23, 4787-04, 835
KRNG 2005-12-30, 7561-03 och
7563-03, 221
KRNG 2006-02-22, 3694-04, 990

KRNG 2007-05-29, 504-505-06, 975
KRNG 2007-06-01, 706-708-06, 1192
KRNG 2008-02-25, 1423-06, 981, 983
KRNG 2008-12-03, 3529-06 och
3531-06, 859
KRNG 2008-12-09, 6276-06, 772
KRNG 2009-05-15, 1649-07, 299
KRNG 2009-10-01, 3471-3473-09,
982
KRNG 2009-12-04, 1059-1060-09,
518
KRNG 2009-12-21, 5237-07, 302

2010-

KRNG 2010-03-19, 5943-09, 775
KRNG 2010-04-27, 5622-5624-09,
502
KRNG 2010-06-22, 4902-09, 420
KRNG 2010-09-14, 4416-4418-09,
757
KRNG 2010-11-08, 6856-08, 469,
1194
KRNG 2010-12-30, 3266-10, 519

Kammarrätten i Jönköping

1996-1997

KRNJ 1996-04-04, 2835-1993, 1193
KRNJ 1997-03-10, 2446-1995, 1034
KRNJ 1997-04-08, 6323-1994, 1197
KRNJ 1997-09-26, 4980-1996, 1029

2002-2009

KRNJ 2002-01-14, 3744-3745-1999,
789
KRNJ 2002-10-11, 540-1999, 508
KRNJ 2003-10-01, 261-2001, 928
KRNJ 2004-01-27, 2039-01, 1006
KRNJ 2004-09-01, 2651-02, 992
KRNJ 2004-12-02, 157-158-02, 824
KRNJ 2004-12-15, 3312-02, 980
KRNJ 2005-06-14, 3965-04, 1195
KRNJ 2005-09-07, 2945-03, 760

KRNJ 2005-11-22, 1914-1915-04, 70
KRNJ 2006-04-28, 3608-04, 742
KRNJ 2006-11-21, 1422-1423-05, 981
KRNJ 2007-02-02, 2170-06, 151
KRNJ 2007-02-07, 1718-1719-06, 190
KRNJ 2007-04-05, 4361-06, 461
KRNJ 2007-08-29, 2169-06, 485
KRNJ 2007-09-12, 2962-2963-06,
160
KRNJ 2007-10-15, 50-07, 396
KRNJ 2007-11-02, 577-578-07, 823
KRNJ 2007-11-15, 1818-07, 190
KRNJ 2007-11-20, 1453-1455-07,
174
KRNJ 2008-03-19, 1702-07, 1137
KRNJ 2009-01-16, 2316-2317-07,
823
KRNJ 2009-01-21, 1919-1922-08,
405
KRNJ 2009-09-11, 495-497-09, 411

Kammarrätten i Stockholm

1972-1999

KRNS 1972-06-05, 6278-6279-1971,
211
KRNS 1982-08-06, 6367-1981, 919
KRNS 1988-10-12, 631-1987, 203
KRNS 1996-02-29, 10875-79-1994,
1083
KRNS 1997-11-20, 813-814-1996,
1084
KRNS 1998-06-03, 5175-5177-1997,
1246
KRNS 1998-10-02, 2889-1997, 939
KRNS 1998-10-02, 5057-5060-1997,
939
KRNS 1998-10-02, 5061-5064-1997,
939
KRNS 1998-10-02, 5065-5068-1997,
939
KRNS 1999-02-02, 2818-2819-1998,
451

KRNS 1999-05-06, 4197-1998, 6136–6139-1998, 964, 1079
KRNS 1999-08-31, 8509-1998, 1194
KRNS 1999-10-19, 4854-1998 och 4945-1998, 124

2000–2009

KRNS 2000-10-17, 6450–6451-1998, 124
KRNS 2001-02-01, 3982–3984-1999, 140
KRNS 2001-09-28, 5052-2000, 1051
KRNS 2001-10-30, 1214-2000, 1057
KRNS 2001-12-19, 2979-2000, 1052
KRNS 2002-11-01, 3522-2001, 946
KRNS 2003-09-29, 5317-2001, 885
KRNS 2003-10-28, 8096–8097-00, 490
KRNS 2003-12-15, 957-2002, 1230
KRNS 2003-12-23, 7582-01, 233
KRNS 2004-06-15, 4890-2000, 1144
KRNS 2004-06-15, 4891-2000, 1144
KRNS 2004-06-15, 4892-2000, 1144
KRNS 2004-06-15, 4893-2000, 1144
KRNS 2004-11-15, 2293-03, 1052
KRNS 2004-11-15, 3932–3933-03, 1052
KRNS 2004-11-15, 411-03, 413-03, 1052
KRNS 2004-11-15, 735-03, 737-03, 1050
KRNS 2004-11-15, 739–740-03, 1051
KRNS 2004-11-15, 743-03, 1050
KRNS 2004-11-15, 744-03, 1052
KRNS 2004-11-15, 863-03, 866-03, 1052
KRNS 2004-11-15, 928–929-03, 1052
KRNS 2005-04-12, 4792-04, 4792-04, 70
KRNS 2005-05-30, 2592-04, 505
KRNS 2005-07-07, 2606-04 och 2608-04, 141
KRNS 2005-07-08, 4313-04, 139
KRNS 2005-09-02, 7079-03, 505

KRNS 2005-09-16, 2638-05, 175, 461
KRNS 2005-12-22, 4072-03, 4074-03, 410
KRNS 2006-05-19, 3866–3870-05, 1041
KRNS 2006-10-24, 4180-02, 1198
KRNS 2007-09-10, 3636-06, 233
KRNS 2007-11-19, 589-07, 1198
KRNS 2007-11-27, 2537-07 och 2538-07, 174
KRNS 2007-12-03, 2696-06, 1036
KRNS 2008-04-29, 1139-07, 518
KRNS 2008-04-29, 1141-07, 518
KRNS 2008-05-05, 8795–97-07, 1049
KRNS 2008-05-12, 6340-06, 836
KRNS 2008-11-21, 3782-07, 3785-07 och 3786-07, 755
KRNS 2008-12-01, 3561-07, 413
KRNS 2009-02-06, 7051-07, 552, 858
KRNS 2009-03-05, 6443-07, 490
KRNS 2009-09-17, 8564-08, 405
KRNS 2009-09-25, 6415-08, 519
KRNS 2009-09-29, 2980–2985-09, 379
KRNS 2009-10-01, 2426-09, 1236
KRNS 2009-10-13, 7265-08, 382

2010–

KRNS 2010-04-14, 1290-09, 460
KRNS 2010-05-28, 6053-09 och 6054-09, 1144
KRNS 2010-06-07, 3903–3908-09, 379
KRNS 2010-06-16, 6982-09, 502
KRNS 2010-06-16, 7077-09, 502

Kammarrätten i Sundsvall

1995–1999

KRSU 1995-05-19, 258-1994, 930
KRSU 1996-03-20, 5401-1994, 1057
KRSU 1999-09-02, 1476-1998, 452

2000–2009

KRSU 2000-03-22, 1410 och 1417-1997, 824
KRSU 2002-09-11, 3561–3563-1999, 964
KRSU 2003-06-03, 1591-02, 174, 540
KRSU 2003-11-25, 250-02, 1083
KRSU 2004-08-03, 359-04, 1195
KRSU 2004-10-27, 1110-03, 505
KRSU 2004-12-30, 1120-02, 145
KRSU 2005-08-11, 707–708-05, 1119
KRSU 2006-06-19, 2729-05, 479
KRSU 2007-05-08, 1438-06, 1217
KRSU 2007-08-29, 960-06 och 962-06, 505
KRSU 2008-03-25, 1743-07, 262
KRSU 2008-04-07, 1650-07, 262
KRSU 2008-07-03, 1025–1031-07, 1268
KRSU 2008-07-03, 1068–1069-07, 1268
KRSU 2008-07-03, 1986–1988-07, 1267
KRSU 2008-07-03, 992–995-07, 1268
KRSU 2009-11-04, 3725-08, 999

RK 1987:5, 1325

Regeringen

Regeringen 2009-09-24, Fi2006/3611-3614, 1268
Regeringen 2009-09-24, Fi2006/6781-3614, 1268
Regeringen 2009-12-03, Fi2006/3656, 1267

Skatterättsnämnden m.fl.

1972–1977

RSV 1972:32.2, 1066
RSV 1972:41.4, 1066
RSV Im 1974:30 a, 1067
RSV Im 1974:30 b, 1068

RSV Im 1974:31, 899
RSV Im 1974:33, 645
RSV Dt 1975:21, 1325
RSV Im 1976:24, 1065
RSV/FB Im 1977:2, 420
RSV/FB Im 1977:3, 407
RSV/FB Im 1977:4, 382

1980–1986

RSV/FB Dt 1980:11, 1325
RSV/FB Im 1980:3, 1324
RSV/FB Im 1981:2, 146
RSV/FB Im 1982:2, 1183
RSV/FB Im 1982:5, 376
RSV/FB Im 1982:10, 379
RSV/FB Im 1982:18, 1325
RSV/FB Im 1982:23, 1325
RSV/FB Im 1983:1, 1325
RSV/FB Im 1983:4, 1324
RSV/FB Im 1983:6, 1324
RSV/FB Im 1983:11, 898
RSV/FB Im 1983:26, 1324
RSV/FB Im 1984:20, 1325
RSV/FB Im 1984:4, 382
RSV/FB Im 1985:3, 1260
RSV/FB Im 1985:4, 1044
RSV/FB Im 1985:5, 499
RSV/FB Im 1985:8, 212
RSV/FB Im 1986:1, 767
RSV/FB Im 1986:5, 766
RSV/FB Im 1986:7, 462

1992–1999

SRN 1992-04-06, 1056
SRN 1992-07-10, 758, 846
SRN 1992-07-16, 1065
SRN 1993-04-15, 1034
SRN 1994-01-27, 963
SRN 1994-06-03, 133
SRN 1994-06-23, 1079
SRN 1994-11-17, 758
SRN 1994-12-30, 1197
SRN 1995-04-28, 1027

SRN 1995-05-12, 1056
SRN 1995-06-08, 451
SRN 1995-06-12, 1029
SRN 1995-10-16, 423, 949
SRN 1995-12-14, 904, 1183
SRN 1996-03-15, 149
SRN 1996-05-14, 134, 1168
SRN 1996-06-13, 150
SRN 1996-08-29, 287
SRN 1996-08-30, 1028
SRN 1996-10-04, 958
SRN 1997-02-25, 939
SRN 1997-03-05, 925
SRN 1997-05-12, 337
SRN 1997-06-19, 149, 383, 1049
SRN 1997-10-08, 1027
SRN 1997-10-21, 974, 985, 1035,
1066
SRN 1997-11-13, 1143
SRN 1997-11-17, 148
SRN 1997-12-16, 1066
SRN 1998-01-29, 992
SRN 1998-02-25, 979
SRN 1998-05-14, 1168
SRN 1998-06-15, 764
SRN 1998-06-18, 1035
SRN 1998-10-09, 958
SRN 1998-11-27, 943
SRN 1998-12-22, 380
SRN 1999-02-16, 1028
SRN 1999-03-02, 627
SRN 1999-04-08, 1146
SRN 1999-04-16, 975
SRN 1999-06-18, 431, 1168
SRN 1999-10-01, 1163
SRN 1999-10-12, 136, 196
SRN 1999-11-16, 843
SRN 1999-11-24, 1064

2000–2004

SRN 2000-01-17, 136, 197
SRN 2000-02-10, 945
SRN 2000-03-07, 1113
SRN 2000-03-28, 1064

SRN 2000-05-16, 958
SRN 2000-05-18, 962
SRN 2000-05-25, 979
SRN 2000-05-26, 1035
SRN 2000-10-04, 508, 764, 842
SRN 2000-12-21, 1156
SRN 2001-01-05, 903
SRN 2001-01-15, 1189
SRN 2001-03-05, 158
SRN 2001-04-26, 451
SRN 2001-04-27, 409
SRN 2001-06-18, 417
SRN 2001-09-27, 110
SRN 2001-10-09, 982
SRN 2001-11-21, 765, 842
SRN 2001-12-14, 140
SRN 2002-01-08, 753
SRN 2002-01-09, 1152
SRN 2002-03-05, 443
SRN 2002-03-18, 894
SRN 2002-04-17, 151, 975
SRN 2002-05-03, 443
SRN 2002-06-14, 940
SRN 2003-01-09, 1160
SRN 2003-01-22, 447
SRN 2003-01-23, 198
SRN 2003-02-27, 1077
SRN 2003-04-24, 198
SRN 2003-04-25, 748
SRN 2003-06-18, 140, 1161
SRN 2003-06-25, 340
SRN 2004-02-09, 245
SRN 2004-02-10, 136, 198
SRN 2004-03-05, 1152
SRN 2004-03-11, 191, 452
SRN 2004-04-27, 1071
SRN 2004-05-11, 508
SRN 2004-06-15, 1145
SRN 2004-06-24, 486
SRN 2004-10-05, 452
SRN 2004-11-16, 378, 938
SRN 2004-11-23, 570, 845, 864

2005–2009

SRN 2005-01-05, 1044
SRN 2005-03-14, 1165
SRN 2005-05-16, 137, 202
SRN 2005-06-16, 378
SRN 2005-06-17, 440
SRN 2005-06-23, 136, 198, 320
SRN 2005-06-28, 972
SRN 2005-10-04, 1157
SRN 2005-10-11, 1143
SRN 2005-12-21, 174, 1156
SRN 2006-02-28, 1145
SRN 2006-03-03, 835
SRN 2006-04-25, 904, 1119
SRN 2006-06-30, 1144
SRN 2006-08-18, 1167
SRN 2006-11-10, 1068
SRN 2007-01-19, 394
SRN 2007-03-27, 1159
SRN 2007-04-03, 642
SRN 2007-04-25, 148, 769
SRN 2007-06-20, 444
SRN 2007-06-26, 134
SRN 2008-03-11, 1069
SRN 2008-03-20, 263
SRN 2008-04-07, 440
SRN 2008-04-22, 797
SRN 2008-06-19, 797, 803
SRN 2008-10-07, 794
SRN 2008-10-28, 944

SRN 2008-11-18, 991
SRN 2008-12-17, 124
SRN 2009-03-25, 1146
SRN 2009-03-26, 981
SRN 2009-03-30, 486
SRN 2009-05-07, 939
SRN 2009-05-25, 1153
SRN 2009-07-06, 377
SRN 2009-09-25, 980, 983
SRN 2009-10-15, 1144
SRN 2009-12-08, 379, 1163

2010–

SRN 2010-01-20, 128
SRN 2010-02-05, 110, 111
SRN 2010-04-01, 794
SRN 2010-05-21, 1097
SRN 2010-06-02, 1154
SRN 2010-06-07, 959
SRN 2010-08-27, 178
SRN 2010-09-29, 972
SRN 2010-10-14, 140
SRN 2010-11-10, 342
SRN 2010-11-22, 131
SRN 2010-11-25, 1151
SRN 2010-12-08, 984
SRN 2010-12-22, 438
SRN 2010-12-30, 960
SRN 2011-01-17, 961

Skrivelser

Föreskrifter

SKVFS 2004:19, 1171
SKVFS 2005:14, 601, 602
SKVFS 2007:13, 595, 601
SKVFS 2009:38, 34, 77, 228, 243, 611
SKVFS 2010:23, 34, 77, 228

Allmänna råd m.m.

RSV Dt 1983:2, 813
SKV A 2004:5, 155
SKV A 2008:17, 77
SKV A 2010:21, 907

Meddelanden

SKV M 2004:4, 155
SKV M 2007:32, 473
SKV M 2008:14, 77
SKV M 2010:16, 907

Skrivelser

1991–1999

RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29,
824
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 624
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900,
1119
RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900,
1101
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900,
926, 930
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901,
927
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212,
1057

RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901,
1044, 1121
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900,
474
RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900, 207
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901,
993
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901,
767
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900,
473
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 473
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120,
128, 1076
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110,
630
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100,
625
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100,
293, 295
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120,
1031
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110,
295
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100,
184
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901,
825
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100,
290, 295
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900,
184
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120,
406
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100,
756, 760

RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120,
449, 1046, 1058

RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120,
1156

2000–2003

RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100,
928

RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 449,
1046

RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120,
406, 948

RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901,
112, 202

RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120,
952

RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100,
1256

RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120,
293

RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 450

RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100,
293

RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100,
461

RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100,
467

RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100,
143

RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120,
120, 423

RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 70

RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110,
478

RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100,
295

RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100,
609

RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100,
475

RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100,
967

RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120,
146, 1041

RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120,
443, 444

RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120,
478

RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120,
375, 405

RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120,
423

RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100,
369, 914

RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100,
1281

RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100,
1180, 1181

RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110,
1024, 1029

RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100,
220, 1285, 1376

RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100,
152, 406

RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120,
633

RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120,
148, 385

2004

Skatteverket 2004-01-28, dnr 130
151294-04/113, 585

Skatteverket 2004-02-23, dnr 130
205830-04/113, 531, 585

Skatteverket 2004-03-08, dnr 130
4038-04/1152, 183

Skatteverket 2004-03-16, dnr 130
256490-04/113, 422, 513, 514, 597

Skatteverket 2004-03-22, dnr 130
4134-04/1152, 405, 426

Skatteverket 2004-03-31, dnr 130
1402-04/1152, 146, 386

Skatteverket 2004-04-02, dnr 130
255556-04/113, 585

Skatteverket 2004-04-26, dnr 130
322132-04/113, 97

Skatteverket 2004-07-01, dnr
123 330506-04/1152, 981

Skatteverket 2004-07-06, dnr 130
330591-04/1152, 979
Skatteverket 2004-07-08, dnr 130
407673-04/1152, 605
Skatteverket 2004-07-23, dnr 130
477317-04/1153, 585
Skatteverket 2004-08-18, dnr 130
439981-04/1152, 614
Skatteverket 2004-09-17, dnr 130
544322-04/113, 980, 982
Skatteverket 2004-09-20, dnr 130
557775-04/113, 859
Skatteverket 2004-09-22, dnr 130
557045-04/113, 770
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130
565227-04/113, 633
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130
553888-04/111, 163, 165, 172, 540
Skatteverket 2004-10-04, dnr 130
573672-04/111, 855
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130
604257-04/111, 129
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130
594451-04/111, 504
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130
585737-04/111, 1189, 1192, 1196
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130
624085-04/111, 769, 833
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130
553890-04/111, 186
Skatteverket 2004-11-12, dnr 130
641266-04/111, 598
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130
682100-04/111, 477, 855
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130
645783-04/111, 163, 168
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130
676523-04/111, 1148
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130
735843-04/111, 768
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130
685459-04/111, 998
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130
749390-04/111, 573, 870

2005

Skatteverket 2005-01-13, dnr 130
744903-04/111, 981
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130
735858-04/111, 509, 764, 842
Skatteverket 2005-02-14, dnr 130
673024-04/111, 148
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130
111229-05/111, 508, 767
Skatteverket 2005-03-08, dnr 130
135753-05/111, 609, 610
Skatteverket 2005-03-11, dnr 130
150780-05/111, 603, 1139
Skatteverket 2005-03-17, dnr 130
653043-04/111, 160, 393, 907
Skatteverket 2005-03-31, dnr 130
164796-05/111, 131
Skatteverket 2005-04-14, dnr 130
176101-05/111, 303
Skatteverket 2005-04-15, dnr 130
163113-05/111, 141, 193
Skatteverket 2005-04-26, dnr 130
228909-05/111, 473
Skatteverket 2005-05-02, dnr 130
237238-05/111, 630
Skatteverket 2005-05-10, dnr 130
259915-05/111, 483, 1257
Skatteverket 2005-05-18, dnr 130
285713-05/111, 1177
Skatteverket 2005-06-03, dnr 130
329765-05/111, 754
Skatteverket 2005-06-14, dnr 130
300385-05/111, 495
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130
146848-05/111, 936
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130
70904-05/111, 951
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130
357200-05/111, 772
Skatteverket 2005-06-22, dnr 130
268378-05/111, 770
Skatteverket 2005-06-27, dnr 130
357195-05/111, 602

Skatteverket 2005-07-08, dnr 130
649158-04/111, 382

Skatteverket 2005-09-02, dnr 130
455977-05/111, 151, 482

Skatteverket 2005-09-06, dnr 131
471453-05/111, 421, 426

Skatteverket 2005-09-16, dnr 131
484706-05/111, 895, 1180

Skatteverket 2005-09-30, dnr 131
505964-05/111, 607

Skatteverket 2005-10-03, dnr 131
176135-05/111, 432, 767

Skatteverket 2005-10-03, dnr 131
530196-05/111, 70

Skatteverket 2005-10-04, dnr 131
176106-05/111, 288, 289

Skatteverket 2005-10-11, dnr 131
436951-05/111, 558, 896, 906

Skatteverket 2005-10-20, dnr 131
525141-05/111, 937

Skatteverket 2005-11-22, dnr 131
624144-05/111, 851, 860

Skatteverket 2005-12-20, dnr 131
695183-05/111, 485, 737

2006

Skatteverket 2006-01-13, dnr 131
19703-06/111, 595

Skatteverket 2006-01-18, dnr 131
25302-06/111, 892

Skatteverket 2006-01-31, dnr 131
25306-06/111, 626

Skatteverket 2006-02-13, dnr 131
62021-06/111, 897, 900

Skatteverket 2006-02-14, dnr 131
81324-06/111, 590, 601

Skatteverket 2006-03-08, dnr 131
652494-05/111, 130, 380

Skatteverket 2006-03-21, dnr 131
150989-06/111, 592

Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-
06/111, 150, 409

Skatteverket 2006-03-27, dnr 131
483423-05/111, 1032, 1033, 1037

Skatteverket 2006-04-04, dnr 131
195842-06/111, 607

Skatteverket 2006-04-19, dnr 131
524193-05/111, 1122

Skatteverket 2006-05-05, dnr 131
606095-05/111, 975

Skatteverket 2006-05-12, dnr 131
293148-06/111, 482, 483, 855

Skatteverket 2006-06-01, dnr 131
636467-05/111, 1196

Skatteverket 2006-06-29, dnr 131
391387-06/111, 1118, 1180, 1181

Skatteverket 2006-06-29, dnr 131
394248-06/111, 1125

Skatteverket 2006-07-06, dnr 131
416643-06/111, 255, 1222

Skatteverket 2006-07-06, dnr 131
416724-06/111, 486, 603

Skatteverket 2006-10-18, dnr 131
477862-06/111, 106, 435

Skatteverket 2006-10-18, dnr 131
595240-06/111, 573, 577, 848

Skatteverket 2006-11-17, dnr 131
500981-06/111, 66

Skatteverket 2006-12-13, dnr 131
651144-06/111, 891

Skatteverket 2006-12-13, dnr 131
706451-06/111, 516, 590, 613,
1248

Skatteverket 2006-12-18, dnr 131
664715-06/111, 955

Skatteverket 2006-12-18, dnr 131
775685-06/111, 746

Skatteverket 2006-12-19, dnr 131
463971-06/111, 292, 931

Skatteverket 2006-12-19, dnr 131
768263-06/111, 894

Skatteverket 2006-12-20, dnr 131
790481-06/111, 769

2007

- Skatteverket 2007-01-11, dnr 131
789508-06/111, 122, 500, 916
- Skatteverket 2007-01-23, dnr 131
560843-06/111, 1159
- Skatteverket 2007-01-30, dnr 131
66747-07/111, 436
- Skatteverket 2007-01-30, dnr 131
801346-06/111, 953
- Skatteverket 2007-02-06, dnr 131
68738-07/111, 1130
- Skatteverket 2007-04-23, dnr 131
224115-07/111, 472
- Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
292393-07/111, 841, 843
- Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
307716-07/111, 803
- Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
307721-07/111, 804
- Skatteverket 2007-05-15, dnr 131
180121-07/111, 137, 199
- Skatteverket 2007-05-21, dnr 131
281782-07/111, 1283
- Skatteverket 2007-05-30, dnr 131
347924-07/111, 562, 866
- Skatteverket 2007-06-12, dnr 131
381208-07/111, 589
- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131
409261-07/111, 792
- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131
409443-07/111, 792
- Skatteverket 2007-06-29, dnr 131
432669-07/111, 245, 247, 282, 283,
285
- Skatteverket 2007-06-29, dnr 131
604139-06/111, 167, 172, 485,
1004
- Skatteverket 2007-09-11, dnr 131
176104-05/111, 225, 234, 235
- Skatteverket 2007-09-18, dnr 131
537453-07/111, 799, 800
- Skatteverket 2007-09-28, dnr 131
542246-07/111, 760
- Skatteverket 2007-10-02, dnr 131
304409-07/111, 1154
- Skatteverket 2007-10-05, dnr 131
591256-07/111, 739
- Skatteverket 2007-10-05, dnr 131
598946-07/111, 750
- Skatteverket 2007-10-19, dnr 131
430591-07/111, 543, 546
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
586267-07/111, 286, 289, 296
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
690785-07/111, 805
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
69131 1-07/111, 792
- Skatteverket 2007-11-26, dnr 131
661573-07/111, 95, 134
- Skatteverket 2007-11-26, dnr 131
685056-07/111, 232
- Skatteverket 2007-12-04, dnr 131
670947-07/111, 493, 643
- Skatteverket 2007-12-05, dnr 131
600012-07/111, 244, 299, 301, 302,
305, 306
- Skatteverket 2007-12-05, dnr 131
617242-07/111, 615
- Skatteverket 2007-12-10, dnr 130
176097-05/111, 190, 191, 193
- Skatteverket 2007-12-12, dnr 131
419926-07/111, 140, 1163
- Skatteverket 2007-12-14, dnr 131
738814-07/111, 560, 852, 866
- Skatteverket 2007-12-17, dnr 131
723781-07/111, 1120
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
771227-07/111, 796
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
773424-07/111, 795, 796, 799
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
773432-07/111, 792, 797, 799, 801
- Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
723791-07/111, 92, 122, 223
- Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
746676-07/111, 76, 884

Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
746687-07/111, 77, 885

2008

Skatteverket 2008-01-21, dnr 131
18187-08/111, 183
Skatteverket 2008-01-23, dnr 131
51827-08/111, 185, 804
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131
20126-08/111, 386, 610
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131
45437-08/111, 805
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131
63603-08/111, 130, 173, 818
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131
661576-07/111, 1189
Skatteverket 2008-01-31, dnr 131
65428-08/111, 296, 297, 298
Skatteverket 2008-02-07, dnr 131
769930-07/111, 1158
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131
129518-08/111, 800
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131
134268-08/111, 792, 798, 800
Skatteverket 2008-03-20, dnr 131
177409-08/111, 394, 908
Skatteverket 2008-04-02, dnr 131
146431-08/111, 493, 915
Skatteverket 2008-04-07, dnr 131
194828-08/111, 412
Skatteverket 2008-04-08, dnr 131
179189-08/111, 386
Skatteverket 2008-04-09, dnr 131
148041-08/111, 251, 252, 262, 263,
264, 911
Skatteverket 2008-04-15, dnr 131
222178-08/111, 798, 800
Skatteverket 2008-04-17, dnr 131
226161-08/111, 981
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131
193945-08/111, 796, 801
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131
780838-07/111, 982

Skatteverket 2008-05-05, dnr 131
259998-08/111, 124, 418
Skatteverket 2008-05-30, dnr 131
306899-08/111, 275
Skatteverket 2008-06-10, dnr 131
340305-08/111, 575
Skatteverket 2008-06-12, dnr 131
382472-08/111, 518
Skatteverket 2008-06-17, dnr 131
385321-08/111, 509, 749, 764
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131
402676-08/111, 983, 985, 988, 992
Skatteverket 2008-07-03, dnr 131
426709-08/111, 639
Skatteverket 2008-08-29, dnr 131
715471-07/111, 969, 971, 985
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131
161305-08/111, 75, 885
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131
525643-08/111, 638, 639
Skatteverket 2008-09-24, dnr 131
534842-08/111, 745, 832, 835
Skatteverket 2008-10-21, dnr 131
373778-07/111, 127, 423
Skatteverket 2008-10-24, dnr 131
626868-08/111, 150, 408
Skatteverket 2008-11-26, dnr 131
559222-08/111, 188, 770
Skatteverket 2008-12-09, dnr 131
704433-08/111, 802
Skatteverket 2008-12-11, dnr 131
751308-08/111, 172
Skatteverket 2008-12-16, dnr 130
765581-08/111, 1266
Skatteverket 2008-12-17, dnr 131
793049-08/111, 647
Skatteverket 2008-12-18, dnr 131
668417-08/111, 269

2009

Skatteverket 2009-01-28, dnr 131
125212-09/111, 109, 110
Skatteverket 2009-01-30, dnr 131
750777-08/111, 355, 1075, 1077

Skatteverket 2009-02-05, dnr 131
127722-09/111, 160, 392
Skatteverket 2009-03-20, dnr 131
196887-09/111, 229
Skatteverket 2009-06-16, dnr 131
619552-08/111, 958
Skatteverket 2009-06-23, dnr 131
568530-09/111, 142, 145, 479, 481
Skatteverket 2009-06-29, dnr 131
504356-09/111, 173, 216
Skatteverket 2009-06-29, dnr 131
579264-09/111, 983
Skatteverket 2009-07-03, dnr 131
521627-09/111, 116
Skatteverket 2009-10-19, dnr 131
709491-09/111, 121, 409, 785
Skatteverket 2009-10-21, dnr 131
119119-06/111, 131, 987
Skatteverket 2009-11-11, dnr 131
709486-09/111, 128, 997
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
753845-09/111, 309, 354, 929
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
758723-09/111, 329, 350
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
758727-09/111, 332
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
760684-09/111, 321, 1231, 1235
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
764396-09/111, 360, 362, 363, 364
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
785485-09/111, 172
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
794130-09/111, 371
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
794135-09/111, 176, 316
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
805991-09/111, 311
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
835162-09/111, 324
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
868097-09/111, 135, 176, 363
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
805178-09/111, 258, 275

Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
808280-09/111, 246, 287
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
883678-09/111, 270
Skatteverket 2009-12-09, dnr 131
908790-09/111, 77
Skatteverket 2009-12-16, dnr 131
763352-09/111, 561, 568, 867
Skatteverket 2009-12-17, dnr 131
894064-09/111, 635
Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
883693-09/111, 78
Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
915470-09/111, 646
Skatteverket 2009-12-29, dnr 131
883688-09/111, 645

2010

Skatteverket 2010 -07-09, dnr 131
355983-10/111, 125
Skatteverket 2010-01-25, dnr 131
43767-10/111, 337
Skatteverket 2010-01-27, dnr 131
13366-10/111, 177, 364, 486
Skatteverket 2010-01-27, dnr 131
934489-09/111, 365, 406
Skatteverket 2010-03-09, dnr 131
117508-10/111, 748
Skatteverket 2010-03-09, dnr 131
157069-10/111, 1264
Skatteverket 2010-03-11, dnr 131
19677-10/111, 599, 910, 1112,
1139, 1175
Skatteverket 2010-03-18, dnr 131
70804-10/111, 920, 931
Skatteverket 2010-04-14, dnr 131
314763-10/111, 762
Skatteverket 2010-06-02, dnr 131
367278-10/111, 459
Skatteverket 2010-06-09, dnr 131
378947-10/111, 141, 750, 782
Skatteverket 2010-06-10, dnr 131
428640-10/111, 110

- Skatteverket 2010-06-23, dnr 131
393060-10/111, 485, 544
- Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
386133-10/111, 1264
- Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
440202-10/111, 534, 536
- Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
476529-10/111, 798, 800
- Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
477095-10/111, 512
- Skatteverket 2010-07-05, dnr 131
470886-10/111, 145
- Skatteverket 2010-07-06, dnr 131
456163-10/111, 271
- Skatteverket 2010-07-09, dnr 131
355983-10/111, 353, 438, 1069
- Skatteverket 2010-09-22 dnr 131
602507-10/111, 501
- Skatteverket 2010-09-22, dnr 131
599911-10/111, 550
- Skatteverket 2010-09-24, dnr 131
373473-07/111, 366, 918, 919, 920,
921, 922, 924, 926, 927, 931, 932
- Skatteverket 2010-10-21, dnr 131
594230-10/111, 97, 307
- Skatteverket 2010-10-29, dnr 131
567993-10/111, 962
- Skatteverket 2010-11-25, dnr 131
682627-10/111, 507, 841
- Skatteverket 2010-12-06, dnr 131
758060-10/111, 431, 767
- Skatteverket 2010-12-09, dnr 131
587222-10/111, 333, 370, 1105,
1106, 1107, 1109
- Skatteverket 2010-12-10, dnr 131
704647-10/111, 277, 1135, 1137
- Skatteverket 2010-12-10, dnr 131
780466-10/111, 258, 276
- Skatteverket 2010-12-13, dnr 131
729629-10/111, 1063
- Skatteverket 2010-12-13, dnr 131
812006-10/111, 401, 1081
- Skatteverket 2010-12-16, dnr 131
824926-10/111, 484, 856
- Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
750625-10/111, 339
- Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
750627-10/111, 340, 342, 366, 371
- Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
768607-10/111, 397
- Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
768614-10/111, 310, 330, 339, 355,
405, 452
- Skatteverket 2010-12-20, dnr 131
819379-10/111, 344
- Skatteverket 2010-12-21, dnr 131
815703-10/111, 439, 441, 445,
1317
- Skatteverket 2010-12-21, dnr 131
818436-10/111, 462, 550
- Skatteverket 2010-12-21, dnr 131
829382-10/111, 1129
- Skatteverket 2010-12-22, dnr 131
819389-10/111, 477, 854
- Skatteverket 2010-12-28, dnr 131
623316-08/111, 477, 1191
- 2011
- Skatteverket 2011-01-11, dnr 131
38065-11/111, 329, 347
- Skatteverket 2011-01-19, dnr 131
780946-10/111, 470, 1194
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38057-11/111, 329, 345, 349, 1000
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38065-11/111, 351
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38072-11/111, 329, 346, 350, 968
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38080-11/111, 346, 987, 999, 1004
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38089-11/111, 345, 349, 1022,
1023, 1048
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38102-11/111, 329, 345, 349, 1004
- Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38109-11/111, 329, 346

Skatteverket 2011-01-26, dnr 131
695702-10/111, 1151
Skatteverket 2011-02-09, dnr 131
40087-11/111, 1050
Skatteverket 2011-03-09, dnr 131
811979-10/111, 807, 816

Övrigt

BFNAR 2000:5, 614, 615
BFNAR 2006:1, 620, 625
BFNAR 2006:11, 620
LVFS 1997:10, 106
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95,
595

Sakregister

A

A conto

- beskattningsland, 224
- bokföring, 1275
- bygg- och anläggningstjänst, 787
- faktureringskyldighet, 588
- redovisningskyldighet, 623, 638
- retroaktivt avdrag, 860
- skattskyldighet, 94

Ackord, 1258

- ackordsförlust, 1259
- ackordsvinst, 1259
- kundförlust, 414, 1259

Ackordskontroll, 818

Ackvisition, 1068

ADB-program, 25

Aktie, 1149

Aktiebolag, 211

Aktiv förädling, 30, 1308

Akupunktur, 936

Allframtidssupplåtelse, 762

Allmänna rättsgrundsatser, 64

Almanacka, 442, 1063

Alternativvård, 939

Ambulanstransport, 946

Analystjänst, 354, 950

Annonsering

- beskattningsland, 359
- bidrag, 149
- reklam på fastighet, 774
- skattesats, 440
- undantag från skatteplikt, 1068

Anpassning av lokal, 141, 750, 782

Anslutningstransport, 1108

Antikviteten, 1122, 1133

Apportemission, 131

Arbete på vara

- beskattningsland, 351, 368
- export, 286, 368
- överföring av vara, 275

Arbetsbeting

- beskattningsland, 353
- definition, 25
- omsättning, 141
- varuöverföring, 257, 275

Arbetskraft

- beskattningsland, 359
- byggsektorn, 795
- fartygspersonal, 928
- sjukvårdspersonal, 933

Arbetsplatsuthyrning

- frisörstol, 758
- inspelningsstudio, 758
- kontor, 752, 755
- särskild utrustning, 758

Arkivverksamhet, 1031

Artist, 1022, 1024

Assistansersättning, 1267

Auktion

- avdragsrätt, 515
 - beskattningsland, 258
 - exekutiv, 1247
 - fakturering, 612
 - förrättare, 207
 - försäkringsavgift, 378
 - kundförlust, 414
 - producent, 206
 - redovisningskyldighet, 629, 634
 - skattskyldighetens inträde, 92
- #### Avbeställningsskydd, 380, 1096

- Avbetalningsköp
 - beskattningsunderlag, 415
 - konkurs, 1252
 - redovisningstidpunkt, 641
 - äganderätt, 123
- Avbokningsavgift, 380, 1096
- Avbrottsersättning, 411
- Avdragsförbud
 - bostad, 501
 - personbil, 500
 - representation, 511
- Avdragsrätt, 455
 - aktieförsäljning, 468
 - avveckling, 482
 - bedrägerifall, 517
 - bidrag, 479
 - bitransaktion, 471
 - blandad verksamhet, 486
 - bostad, 501
 - definition, 25, 455
 - delvis för verksamheten, 462
 - drivmedel, 514
 - endast avdragsrätt, 70
 - EU-bidrag, 481
 - faktura utställd på anställd, 514
 - fastigheter, 464, 496
 - friskvård, 473
 - förvaltararvode, 483
 - förvärv av dotterbolag, 467
 - förvärv i verksamheten, 458
 - garantiåtagande, 493
 - god tro, 516
 - hemdator, 474
 - hemtjänst, 473
 - importmoms, 492, 642
 - jordbruksarrende, 501
 - jordbruksfastighet, 485
 - kommun, 475, 1262
 - koncern, 494, 556, 886
 - kost åt personal, 496, 1082
 - kostnadsersättning, 514
 - leverans till fartyg, 512
 - motion, 473
 - myndighetsutövning, 486
 - mäklararvode, 476, 854
 - nyemission, 471
 - parkering, 486
 - personalvård, 473
 - personbil, 500
 - privat bruk, 461
 - processkostnad, 478
 - representation, 511
 - reservregeln, 484
 - resetjänst, 1104
 - retroaktivt avdrag, 456, 857
 - rivningskostnad, 855
 - rättegångskostnad, 478
 - slussningsregel, 495, 557, 886
 - speditör, 492
 - statlig myndighet, 474, 1261
 - tidigare ägarens förvärv, 491
 - underlag, 512
 - unionsinternt förvärv, 456
 - utlägg, 486, 492, 515
 - utländsk leverantör, 492
 - uttagsbeskattad byggtjänst, 456, 496, 817
 - verksamhetsöverlåtelse, 477
 - VMB, 1104, 1115
- Avgångs- och ankomstort, 236, 342
- Avhysning, 425
- Avhämtningsköp
 - beskattningsland, 235
 - dokumentation, 301
 - i Sverige, 235
 - till annat EU-land, 245
 - till tredjeland, 288
- Avkopplingsavgift, 152
- Avrundning, 612
- Avtalsvite, 130
- Avträdesersättning, 141, 762
- Avverkningsrätt
 - konkurs, 1250
 - redovisningsskyldighet, 642

- skattskyldighet, 98
- yrkesmässighet, 178

B

Ballett, 447, 1054

Bank- och finansieringstjänst, 359, 1141

Barnomsorg, 955, 958

BAS-kontoplan, 1273

Bearbetning, 1018, 1040

Bed & breakfast, 766

Befraktning, 923

Begagnad vara, 1115

- anteckning vid handel, 613
- antikvit, 1122, 1133
- beskattningsunderlag, 1122, 1134
- bokföring, 1116, 1140
- definition, 1119
- djur, 1119
- ej begagnad vara, 1120
- export, 1135
- fakturering, 1138
- från annat EU-land, 1127
- förenklad faktura, 603, 1139
- förenklad VMB, 1123
- förlust, 1123, 1124
- förmedling, 1118
- förutsättning för VMB, 1116
- förvärvskriteriet, 1117
- god tro, 1128
- guld, 1120
- handel inom EU, 1135
- import, 1133
- kombination, 1124
- konstverk, 1121, 1132, 1133
- krav på dokumentation, 1127
- motorfordon, 910, 1126
- normal VMB, 1122
- samlarföremål, 1121, 1133
- skattesats, 1123
- varukriteriet, 1119
- återförsäljarkriteriet, 1118

– ädelmetall, 1120

– överlåtelse, 1181

Begravning

– beskattningsunderlag, 404

– bil, 902

– bårtransport, 452

– gravskötsel, 112

– kyrklig verksamhet, 192

– utlägg, 426

Beskattningsbar person, 26, 163

Beskattningsbar transaktion, 26

Beskattningsgrundande händelse, 218

Beskattningsland

– EU-principer, 71

– tjänst, 307

– vara, 217

Beskattningsunderlag, 373

– avgift till Bolagsverket, 376

– begagnad vara, 1122

– bidrag, 383

– bygg- och anläggningstjänst, 783

– byggtjänst, 394

– byte, 417

– definition, 26, 373

– egen regi, 811

– ersättning, 381

– faktura, 598

– förenklad VMB, 1123

– försäljning, 381

– import, 396

– kost åt personal, 1081

– kundförlust, 411

– lager, 1208

– omvärdering, 398

– rabatt, 407

– registreringsavgift, 376

– resetjänst, 1096

– ränta, 375

– skadestånd, 409

– skatteupplag, 1209

– tredjemansbetalning, 381

– unionsinternt förvärv, 395

- uppdelning, 402
- uttag, 388
- vad som ingår, 374
- valuta, 386
- varuretur, 415
- varuöverföring, 396
- verksamhetslokal, 845
- återimport, 397
- återtagande av vara, 415
- Beskattningsår, 26
- Beskrivande verk, 1041
- Betalkort, 1145
- Betäckningstjänst, 328, 998
- Bevarande av räkenskaper, 621
- Bevisbörd
- avdragsrätt, 458
- distansförsäljning, 235
- vara till annat land, 299
- Biblioteksverksamhet
- biblioteksersättning, 146, 1041
- skattesats, 447
- tillhandahållande i, 1030
- Bidrag
- avdragsrätt, 479
- beskattningsunderlag, 383
- bostadsanpassningsbidrag, 511
- EU:s strukturfond, 143
- EU-bidrag, 481
- koncernbidrag, 147, 384
- kopplat till priset, 143, 384, 603
- KULM, 146, 386
- marknadsföringsbidrag, 149
- omsättning, 142
- persontrafik, 148, 385
- sponsorbidrag, 151, 1004
- studiestöd, 968
- Bil, 889
- bärgning, 340
- förmån, 647, 900, 907
- handel, 894, 902
- skrotning, 915
- uthyrning, 902
- Bildkonstverk, 1043
- Bildupptagning, 449, 1057
- Biograf, 1054
- Blandad verksamhet
- avdragsrätt, 486
- bokföring, 1275
- frivillig skattskyldighet, 839, 846, 852
- fördelningsgrund, 488
- trav- och galoppverksamhet, 1002
- verksamhetsöverlåtelse, 1189
- Blod, 108, 950
- Bok, 437
- bibliotek, 447
- digitaliserad, 437
- framställning av, 438
- jubileumsbok, 1064
- kursmaterial, 974
- normalskattesats, 442
- reducerad skattesats, 439
- reklam, 439
- skolfotokatalog, 440
- sudokobok, 441
- talbok, 446
- utskrift av text, 438
- Bokföring, 1273
- avslutande, 619
- blandad verksamhet, 1275
- brytdagsredovisning, 1274
- god redovisningssed, 618
- kontantmetod, 619
- VMB, 1277
- ändring av inkomstbeskattning, 1281
- Bokningsavgift, 1109
- Bokslutsmetod, 623, 633, 1276
- Bonus
- beskattningsunderlag, 407, 409
- bonusförskott, 150
- byggtjänst, 785
- efter konkurs, 1252
- Bosatt, 321, 1234

Bostadsanpassningsbidrag, 511, 964
Bredband, 148
Brevbefordran, 117, 341
Bro
– beskattningsland, 337
– broavgift, 182, 775
– myndighetsutövning, 182
– skatteplikt, 775
– Öresundsbron, 500
Brukskonst, 1016, 1045
Brytdagsredovisning, 1274
Buss, 891
Bygg- och anläggningsentreprenad,
782
– beskattningsunderlag, 783
– bonusbelopp, 785
– byte av beställare, 790
– etapp, 789
– indexreglering, 786
– konkurs, 1249, 1253
– omvänd skattskyldighet, 791
– prisjustering, 784
– redovisningsskyldighet, 786
– skadestånd, 784
– skattskyldighet, 786
– slutbesiktning, 640, 788
– SNI 2002, 796
– tillhandahållande, 787
– tilläggsarbete, 785
– utlägg, 783
Bygg- och anläggningstjänst, 779
– beskattningsunderlag, 783
– entreprenad, 782
– fakturadatummetod, 638, 787
– indexreglering, 786
– redovisningstidpunkt, 638
– skatt- och redovisningsskyldighet,
786
– vara eller tjänst, 780
Byggnadskonst, 1016, 1045
Byggnadstillbehör, 739, 1323

Byggverksamhet, 777
– bygg- och anläggningsentreprenad,
782
– bygg- och anläggningstjänst, 779
– byggnadsrörelse, 781
– egen regi, 806
– egen regi eller entreprenad, 807
– exempel, 826
– fastighetsförvaltning, 818
– omvänd skattskyldighet, 791
Byte
– beskattningsunderlag, 417
– guld, 1176
– tjänst, 127
– vara, 124
Båt
– definition, 918
– export, 298
– hamn, 773
– undantag från skatteplikt, 917
– uppläggningsplats, 772, 773
– utrikes trafik, 291
Böteskassa, 140, 1163

C

Camping
– giltighetsmärke, 431, 767
– led i upplåtelse, 767
– skatteplikt, 763
– skattesats, 431
Catering, 1076, 1077
CD-skiva
– skattesats, 443, 447
– vara, 220
Cirkus, 1054
Corporate finance-verksamhet, 1153
Courtagedelning, 1155

D

Datorhall, 753
Datorprogram, 1053
Deklaration, 76

Delningsprincip, 403, 404
 Dentalteknisk produkt, 952
 Destinationsprincipen, 27, 71, 217
 Destruktionstjänst, 368
 Direkt effekt, 67
 Direkt samband, 127
 Direkt utförelse, 286
 Direktiv 2008/9/EG, 27
 Distansförsäljning, 231

- bevisböda, 235
- definition, 27
- från Sverige, 234
- omsättningströskel, 232, 1356
- till Sverige, 231
- VMB, 1138

 Distansundervisning, 360
 Djur

- arbete på vara, 352
- byggnad för, 774
- livsmedel, 435
- VMB, 1119

 Djurpark

- definition, 1058
- katalog, 1060
- program, 1060
- skattesats, 448, 1058

 Dokumentation, 296, 299
 Dricks, 128, 1076
 Drivmedel

- fartyg, 926
- personbil, 514, 900, 908

 Droit de suite, 380, 1045

E

EEIG, 27, 199
 Egen regi, 806

- ackordskontroll, 818
- avdragsrätt, 817
- beskattningsunderlag, 811
- definition, 781
- eget arbete, 814
- etapp, 816

- fastighet, 808
- handling, 817
- konkurs, 817, 1250
- kunna tas i bruk, 816
- lägenhet, 808
- redovisningsskyldighet, 640, 815
- skattskyldighet, 815
- uttagsbeskattning, 807
- utvecklingsarvode, 818
- visningshus, 810
- ändrad användning, 817

 Ekonomisk verksamhet, 163
 El

- avgift för energi, 152
- beskattningsland, 238, 365
- frikraft, 745
- led i nyttjanderätt till fastighet, 745
- omsättning, 152

 Elcertifikat, 365, 406
 Elektronisk fakturering, 591, 633
 Elektronisk handel

- beskattningsland, tjänst, 363
- beskattningsland, vara, 219

 Elektronisk tjänst

- avdragsrätt, 523
- beskattningsland, 363
- definition, 28
- skattesats, 437
- särskild beskattningsordning, 78

 Elektronisk tjänst, särskild ordning, 1285

- ansökan, 1288
- arkivering, 1296
- betalning, 1293
- hanteringsordning, 1286
- identifieringsbeslut, 1287, 1288, 1290
- identifieringsnummer, 1290
- information, 1291, 1294
- omprövning, 1295
- redovisning, 1291
- redovisningstidpunkt, 1292

- skattesats, 1286
- återbetalning, 1293
- ändringsanmälan, 1290
- överklagande, 1296
- Elevhem, 508
- Energi, 152, 745
- Engångsavgift, 152
- Enkelt bolag, 200, 626
- Ersättning, 120
- Ersättning för mervärdesskatt, 1262
 - ansökan, 1269
 - assistansersättning, 1267
 - beslut, 1271
 - bidrag till ideella organisationer, 1268
 - hyra av lokal, 1267
 - justeringsregler, 1264
 - kontroll, 1271
 - omprövning, 1271
 - särskilt boende, 1264
 - underlag, 1263
 - utbetalning, 1270
 - årsuppgift, 1270
 - ökade kostnader, 1266
 - överklagande, 1271
- Ersättning till hyresgäst, 749
- Etablerad, 319, 1228
- Etableringsmedlemsstat, 28
- EU:s mervärdesskatteområde, 1334
- EU-avgift, 72
- EU-bidrag
 - avdragsrätt, 481, 501
 - beskattningsunderlag, 384
 - omsättning, 143
- EU-domstolen, 60
- EU-institution, 253, 312, 1216
- EU-konform tolkning, 68
- Euro, 622
- Europabolag, 213
- Europeisk ekonomisk intressegruppering, 27, 199
- Evenemang, 343
- Exekutiv försäljning, 516, 589

- Export, 285
 - bil, 909
 - definition, 28, 285
 - direkt utförelse, 286
 - dokumentation, 299
 - exportbutik, 295
 - i samband med tjänst, 366
 - lager, 1207
 - leverans utanför EU, 286
 - olaglig, 288
 - skatteupplag, 1203
 - tjänst, 341, 366
 - turist, 296, 299
 - utländsk företagare, 289
 - utrikes trafik, 291
 - vara, 285
 - VMB, 1115, 1135
 - återbetalningsrätt, 545

F

- Factoring, 1147
- Faktisk marginal, 1097
- Faktura, 585
 - arkivering, 586
 - definition, 29
 - flera handlingar, 592
 - följesedel, 614
 - förenklad, 600
 - hyresavi, 615
 - innehåll, 592
 - kreditnota, 407, 604
 - löpnummer, 594
 - purchasingavräkning, 614
 - samlingsfaktura, 585, 597
 - speditörsfaktura, 643
 - underlag för avdragsrätt, 513
- Fakturadatummetod
 - definition, 29
 - redovisningsskyldighet, 638, 787
 - skattskyldighet, 97
 - tidpunkt för avdragsrätt, 638

- tillämpningsområde, 639
- Fakturaservice, 406
- Faktureringsmetod, 628, 1275
- Fakturering, 585
 - a conto, 588
 - auktion, 612
 - avrundning, 612
 - begagnad vara, 1136, 1138
 - bidrag, 603
 - bygg- och anläggningstjänst, 591
 - detaljhandel, 602
 - egen och annans försäljning, 590
 - elektrisk kraft, 595
 - elektronisk, 591
 - exekutiv auktion, 589
 - faktureringskyldighet, 586, 847
 - förskott, 588
 - handelsbruk, 601
 - inbyte, 595
 - investeringsguld, 1175
 - mindre belopp, 601
 - omvänd skattskyldighet, 590, 806
 - resetjänst, 1111
 - självfakturerings, 588
 - skattefri omsättning, 587
 - telefonkort, 615
 - till privatperson, 586
 - utläggning av, 589
 - utländsk företagare, 586
 - utländsk valuta, 608
 - verksamhetslokal, 847
- Farledsavgift, 928
- Fartyg, 917
 - befraktning, 923
 - bogsering, 920
 - bärgning, 920
 - definition, 918
 - drivmedel, 926
 - förmedling, 929
 - försäljning, 920
 - hamn, 773
 - hamnavgift, 928
 - livräddning, 932
 - omsättning ombord, 235
 - personaluthyrning, 928
 - restaurang- och cateringtjänst, 354
 - sjöcontainer, 927
 - tjänst, 365, 927
 - tjänst ombord, 309
 - undantag från skatteplikt, 917
 - uthyrning, 922
 - utrikes trafik, 291, 930
- Fast etableringsställe, 1229
 - definition, 321, 1229
 - omsättning, 138
 - skattesubjekt, 213
 - överföring av vara, 256
- Fastighet
 - beskattningsland, 334
 - definition, 29, 737
 - exempel, 1323
 - JB:s fastighetsbegrepp, 737
 - lagertillgång, 808
 - ML:s fastighetsbegrepp, 737
 - tredimensionell, 37, 485, 737
 - visningshus, 810
 - översikt, 1322
- Fastighetsförvaltning, 818
 - eget arbete, 825
 - lönekostnad, 823
 - metod I, 824
 - metod II, 826
- Fastighetsskötsel, 801, 818
- Fastighetstillbehör, 738
- Fastighetstjänst, 334
- Fastighetsupplåtelse, 736
 - arena, 755
 - avstående från hyresavtal, 749
 - bostad, 748
 - bro, 775
 - bussterminal, 776
 - byggnad för djur, 774
 - datorfestival, 759
 - elevhem, 766

- fastighet, 745
- festival, 760
- flygplats, 773
- förvaringsbox, 774
- hamn, 773
- hangar, 773
- idrottslokal, 775, 990
- ingående av hyresavtal, 749
- jordbruksarrende, 761
- konferensarrangemang, 760
- kontorshotell, 752, 755
- marknadsplats, 755
- obestämd lokalyta, 751
- parkeringsplats, 768
- reklam, 774
- rumsuthyrning, 763
- rörelse, 756
- tunnel, 775
- upplägningsplats för båt, 772
- utrymme för spel, 759
- verksamhetslokal, 776
- verksamhetstillbehör, 761
- vårdlokal, 754
- väg, 775
- växande skog, 761
- övertagande av hyresavtal, 750
- Feldebiterad skatt
 - avdragsrätt, 516, 861
 - betalningsskyldig, 90, 845
 - kreditnota, 606
 - omvänd skattskyldighet, 805
 - redovisningsskyldighet, 646
- Festival, 760, 1056
- Filial, 213
- Film
 - filmverk, 1047
 - inspelning, 1048
 - producent, 1020
 - produktion, 1047
 - stöd/bidrag, 146
- Finansiell tjänst, 1141
 - bank- och finansieringstjänst, 1141
 - försäkringstjänst, 1161
 - värdepappershandel, 1149
- Finansiellt instrument, 1154
- Fiskelag, 203
- Fiskerätt, 337, 762
- Fisketur
 - beskattningsland, 329, 339
 - beskattningsunderlag, 405
 - skattesats, 452
- Flygbränsle, 108
- Flygplan, 920
- Flygplats, 773
- Flygutbildning, 984
- Flyktingförläggning, 766
- Folkbildningsverksamhet, 1038
- Forsfärd, 451
- Forskningsbidrag, 146
- Fotbollsgolf, 981
- Fotografi, 1052
- Fotvård, 947
- Framställningstjänst, 438, 1069
- Franchising, 756
 - franchiseavgift, 756, 846
 - frivillig skattskyldighet, 846
 - skatteplikt, 756
- Frekvensavgift, 377, 424
- Fri omsättning
 - definition, 30
 - lager, 1205, 1206
 - tullförfarande, 1299
- Frikraft, 745
- Frilager, 1204
- Friskvårdskupong, 134
- Frivillig skattskyldighet
 - investeringsguld, 87, 1173
 - konstnär, 87, 432, 1043, 1132
 - unionsinternt förvärv, 269
 - utländsk företagare, 88
 - verksamhetslokal, 87, 776, 829
- Frizon, 1204, 1309
- Fullmakt, 1239
- Fyrhjulning, 890
- Färdtjänst, 954, 959

Färjetransport, 340, 1094
 Följerätt, 380, 1044
 Följesedel, 614
 Förarhytt, 891
 Förbundna med varandra, 400
 Förenklad faktura, 600, 1139
 Förenklad VMB, 1123
 Företagsöverlåtelse, 1153
 Förfarandemissbruk, 65
 Förmedling

- annans namn, 332
- beskattningsland, 331
- betalning, 1143
- eget namn, 205, 333
- fakturering, 612
- fartyg, 929
- fastighetstjänst, 333
- finansiell tjänst, 1142
- försäkring, 1161
- kommission, 205, 1118
- konstverk, 1044
- kredit, 1145
- produktionsbolag, 1025
- resetjänst, 333, 1108
- utanför EU, 369
- värdepapper, 1149, 1151

 Förseningsavgift, 140
 Förskott

- beskattningsland, 224
- bokföring, 1275
- bygg- och anläggningstjänst, 787
- fakturerings skyldighet, 588
- förskotts rabatt, 150
- hyra, 629, 850
- importmoms, 642
- redovisningsskyldighet, 623, 638
- skattskyldighet, 94
- unionsinternt förvärv, 98
- VMB, 1139

 Förströelsespelsautomat, 110
 Försäkring

- avdragsrätt, 498

- försäkringsavgift, 378
- kundförlust, 414
- självrisk, 378
- vitvaruförsäkring, 378

 Försäkringsersättning, 121
 Försäkringstjänst, 1161

- administrativ tjänst, 1165
- beskattningsland, 359
- böteskassa, 1163
- förmedling, 1161
- skadereglering, 1166, 1183
- skatteplikt, 1161

 Förutsebarhet, 64
 Förvaltningsarvode, 136, 197, 1157
 Förvaringsbox, 774
 Förvärvsbeskattning, 30, 260
 Förvärvströskel, 268, 1356

G

Gas, 152, 238, 745
 Globala avtal, 327
 God redovisningssed, 628
 God tro, 304, 516
 Godkänd intygsgivare, 297
 Godkänd tullbehandling, 1298
 Grafisk formgivning, 1042
 Gravskötsel, 112
 Grupphuvudman, 30, 208
 Gruppregistrering, 207
 Guidning, 365, 453, 1059
 Guld

- byte, 1177
- guldmaterial, 1176
- handel med, 1169
- investeringsguld, 1169
- samlarföremål, 105
- Sveriges Riksbank, 113
- VMB, 1120

 Gårdsstöd, 145
 Gåva, 155

H

Hamn

- gästhamn, 767
- hamnutrustning, 773
- upplåtelse, 773

Handelsbolag, 195

Hemdator, 474

Hemtjänst, 957

Hjälpporganisation, 536, 1225

Hjälpsändning, 288

Hobby, 169

Holdingsbolag, 178

Hotellverksamhet

- beskattningsland, 335
- frukost, 763, 1078
- skatteplikt, 763
- skattesats, 431

Hundspannsåkning, 451

Husbil, 891

Husbåt, 739

Husvagn, 772

Huvudsaklighetsbedömning, 404, 406

Hyra

- leasingavtal, 125
- leasingbil, 897, 903
- redovisningsskyldighet, 629, 850

Hämtmat, 1077

Hänvisning i faktura, 598

- befrielse från skatt, 598
- begagnad vara, 600, 1136, 1138
- investeringsguld, 1174
- nytt transportmedel, 599
- omvänd skattskyldighet, 598
- resetjänst, 600, 1111

Häst, 995

- beskattningsland, 329
- betäckning, 328, 997, 998
- ekonomisk verksamhet, 996, 998, 1004
- omsättningsland, 1000, 1003, 1007
- premie, 128
- redovisning, 1001

- ridläger, 767
- ridsport, 1004
- sponsorbidrag, 1004
- trav- och galoppverksamhet, 996
- tränare, 1000
- turridning, 983
- uppfödning, 1004, 1006
- utlandsägd, 999
- uttagsbeskattning, 1007

I

Ideell förening, 176, 189, 215

Identifieringsbeslut, 1287

Identifieringsnummer, 31, 1290, 1351

Identitetskontroll, 1175

Idrott, 977

- bailine, 980
- beskattningsland, 349
- dansverksamhet, 983
- evenemang, 345
- flygutbildning, 984
- fotbollsgolf, 981
- gokart, 980
- golf, 981, 991
- kundaliniyoga, 979
- pilates, 979
- prispengar, 986
- qigong, 979, 982
- Riksidrottsförbundet, 979, 1329
- rytmik och dans, 982
- skidanläggning, 450, 990
- skidspår, 980
- spelrätt, 131
- styrketräning, 979
- thai chi, 979
- turkiskt bad, 981
- turridning, 983
- upplåtelse av lokal, 775, 990
- utbildning, 973, 983
- uthyrning av redskap, 989
- äventyrsbad, 981

- äventyrsvana, 981
- övergångsersättning, 993
- Idrottslig aktivitet, 349
- Idrottstränare
 - beskattningsland, 329, 345, 349
 - idrottstjänst, 985
- Idrottsutövare, 345
- Immateriell rättighet, 1011
 - beskattningsland, 337
 - industriellt rättsskydd, 1011, 1039
 - upphovsrätt, 1011, 1039
- Import, 1297
 - antikviteter, 1133
 - beskattningsland, 229
 - beskattningsmyndighet, 1297
 - beskattningsunderlag, 396
 - betalningsansvarighet, 1310
 - bil, 911
 - definition, 31, 219
 - för omsättning, 1303
 - gas och el, 240
 - gas, el, värme eller kyla, 1305
 - i samband med tjänst, 366
 - importmoms, 427, 492, 642
 - indirekt ombud, 642
 - konstverk, 433, 1133
 - olaglig, 1311
 - placering i skatteupplag, 1201
 - redovisningsskyldighet, 642
 - samlarföremål, 1133
 - skattesats, 1302
 - skattskyldig, 86
 - speditör, 427, 492, 643, 1310
 - temporär import, 1309
 - tjänst i samband med, 314
 - transitering, 1306
 - tullklarering, 1298
 - tullräkning, 1311
 - tullskyldig, 1310
 - undantag från skatteplikt, 117
 - utlägg, 427
 - utländsk beskickning, 1213
 - utländsk företagare, 1238, 1239
 - via annat EU-land, 270, 1305
 - VMB, 1115
 - övergång till fri omsättning, 1299
- Importombud, 1239, 1310
- Incitamentsprogram, 1152
- Individuell visningsrätt, 1045
- Industriellt rättsskydd, 1011, 1039
- Industritillbehör, 741, 799
- Informationsfilm, 1053
- Informationstjänst, 365
- Inkassoavgift, 152, 377
- Inkassotjänst, 425
- Inre marknad, 70
- Insatskapital, 130
- Installation
 - tjänst, 353
 - vara, 226
 - vara eller tjänst, 226, 337, 780, 792
- Intern tjänst, 113
- Internationell organisation, 254, 312, 1215
- Intrastat, 31
- Intressegemenskap, 400
- Intyg
 - EU-leverans/export, 302
 - läkarintyg, 937
 - turist, 296
 - utländsk beskickning/diplomat, 254, 313, 1214, 1223
 - utländsk företagare, 532
- Investeringsfond, 132, 1157
- Investeringsguld, 1169
 - byte, 1176
 - definition, 31, 1170
 - faktura, 1174
 - frivillig skattskyldighet, 88, 1173
 - guldmynt, 1170
 - identitetskontroll, 1175
 - omvänd skattskyldighet, 1174
 - skattskyldighet, 87
 - återbetalning, 1172
- Investeringsvara, 551

J

- Jack Vegas, 111
- Jakträtt, 762
- Jordbruksarrende, 501, 761
- Jubileumsbok, 1064
- Juristtjänst, 359
- Justeringsregler, 1264
- Jämkning, 547
 - exempel, 578
 - fastighetsöverlåtelse, 548, 570
 - frivillig skattskyldighet, 865
 - förutsättning för, 548
 - förvärv för verksamhet, 548
 - handling, 572, 574
 - hyres- och bostadsrätt, 555, 572
 - inkomstbeskattning, 548, 887, 1283
 - investeringsvara, 551
 - jämningsbelopp, 566
 - jämningsorsak, 558
 - kommuns fastighetsöverlåtelse, 548, 1264
 - konkurs, 573, 1255
 - korrigeringsstid, 563
 - lokalvis, 566
 - personbil, 896
 - redovisning, 577
 - uppförandeskede, 570, 573
 - uttagsbeskattad fastighet, 553
 - verksamhetsöverlåtelse, 568
 - vid ett tillfälle, 565
 - årlig jämkning, 565
 - ändrad användning, 558

K

- Kapitalförvaltning
 - ekonomisk verksamhet, 166
 - skattskyldig, 166
 - värdepapper, 1156
- Karosserikod, 892, 1326
- Karta, 439, 1041

- Kassarabatt, 407, 605
- Kassettidning, 446, 1062
- Katalog
 - bibliotek, 1031
 - djurpark, 1060
 - konsert, 1054
 - museum, 1037
 - reducerad skattesats, 444
 - undantag från skatteplikt, 1072
- Kommanditbolag, 195
- Kommanditdelägare, 195
- Kommissionär, 206, 1118
- Kommun
 - avdragsrätt, 475
 - byggtjänst, 803
 - ersättning för mervärdesskatt, 1262
 - konkurrensregel, 180, 186
 - skattesubjekt, 204
 - yrkesmässig verksamhet, 180
 - återbetalningsrätt, 1262
- Kompensation, 1261
- Komplementär, 195
- Koncern
 - avdragsrätt, 494
 - koncernbidrag, 147
 - samordnade inköp, 423
 - skattesubjekt, 212
 - uthyrning av fastighet, 886
- Konferenslokal, 760
- Konferenstjänst, 347, 351, 760
- Konkurrensregel, 180, 186
- Konkurs, 1241
 - avdragsrätt, 1246
 - avverkningsrätt, 1250
 - beslut, 1242, 1254
 - bygg- och anläggningsentreprenad, 1249, 1253
 - deklarationsskyldighet, 1251
 - egen regi, 1250
 - förvaltararvode, 483, 637, 1256
 - jämkning, 573, 578, 1255
 - kundförlust, 1253

- kvarstad, 1248
- pantsatt egendom, 1258
- prisnedsättning, 1251
- redovisningsskyldighet, 636, 1246
- Skatteverkets åtgärder, 1244
- skattskyldighet, 204, 1245
- uthyrning av verksamhetslokal, 1255
- utmätt gods, 1247
- återbetalning, 1254
- äganderätt, 1242
- äganderättsförbehåll, 1252
- överlåtelse av verksamhet, 1255
- Konsert, 447, 1054, 1078
- Konsortium, 137, 203
- Konstnär
 - droit de suite, 380, 1045
 - ersättning, 1057
 - framförande, 1022
 - följerrätt, 380, 1045
 - individuell visningsrätt, 1045
 - skattskyldighet, 87
 - utövande, 1019, 1022
- Konstnärligt verk, 1015
 - filmverk, 1015, 1047
 - konstverk, 1016, 1043
 - musikaliskt verk, 1015, 1046
 - sceniskt verk, 1015, 1047
 - skattesats, 449
 - upphovsrättsligt skydd, 1013
 - upplåtelse, överlåtelse, 1046
- Konstverk
 - bildkonstverk, 1016, 1043
 - brukskonst, 1016, 1045
 - byggnadskonst, 1016, 1045
 - definition, 1121
 - droit de suite, 380, 1044
 - följerrätt, 380, 1045
 - förmedling, 1044
 - skattesats, 432
 - upphovsman, 87, 432, 1043
 - VMB, 1132
- Konsulttjänst, 354, 359, 798
- Konsumtion ombord, 293
- Kontokort, 614
- Kontorshotell, 752, 755
- Korrigeringsstid, 563
- Kost åt personal, 1080
 - 30 000 kr-gräns, 1080
 - avdragsrätt, 496
 - egen regi, 1080
 - entreprenör, 1082
 - måltidskupong, 1081
 - personalvårdsförmån, 1081
 - representation, 1081, 1084
 - subventionerad kost, 1080
 - uttagsbeskattning, 158, 1080
 - yrkesmässighet, 188
- Kostnadsersättning, 514
- Kostnadsfördelning, 422
- Kreditförmedling, 1145
- Kreditgivning, 1142
- Kreditkortsavgift, 375, 1145
- Kreditnota
 - definition, 32
 - faktura, 604
 - innehåll, 607
 - prisnedsättning, 407
 - redovisningsskyldighet, 626
- Kultur, 1009
 - arkivverksamhet, 1031
 - artist, 1022
 - balettföreställning, 447, 1054
 - beskattningsland, 343, 347
 - biblioteksverksamhet, 1030
 - bildupptagning, 449, 1057
 - djurpark, 1058
 - filmproduktion, 1047
 - folkbildningsverksamhet, 1038
 - fotografi, 1052
 - industriellt rättsskydd, 1011, 1039
 - konsert, 1054
 - konstnärligt verk, 1013, 1015
 - konstnärs framförande, 1022

- kulturbildningsverksamhet, 1038
- litterärt verk, 1013, 1041
- museiverksamhet, 1031
- teaterföreställning, 1054
- TV-produktion, 1047
- upphovsrätt, 1011, 1039
- översikt, 1330
- Kulturell aktivitet, 348
- Kundaliniyoga, 979
- Kundförlust, 411
 - ackord, 414, 1259
 - konkurs, 1253
 - konstaterad kundförlust, 412
 - redovisningsskyldighet, 641
 - VMB, 1131
- Kuponghäfte, 133
- Kvalificerat undantag, 540
- Kvarstad, 1248
- Kvartalsredovisning (KVR), 32
- Kyrklig verksamhet
 - gravskötsel, 112
 - prästlönetillgång, 193
 - yrkesmässighet, 192
- Körkortsutbildning, 973

L

- Lager, 1199
 - beskattningsmyndighet, 1207
 - beskattningsunderlag, 1208
 - frilager, 1205
 - frizon, 1205
 - skatteupplag, 1200
 - skattskyldighet, 1207
 - skattskyldighetens inträde, 1211
 - tillfälligt lager, 1204
 - tullager, 1205
- Lastbil
 - definition, 891
 - karosserikod, 892, 1327
 - leasing, 900
 - omregistrering, 891
 - separat förarhytt, 891

- uttagsbeskattning, 895, 906

Leasing

- köp eller hyra, 125
- lease-leaseback, 135
- leasingstock, 498
- personbil, 501, 897, 903
- sale- and leaseback, 123

Leverans

- begrepp, 91, 122, 222
- bruk ombord, 292
- i Sverige, 245
- online, 220
- till annat EU-land, 241
- utanför EU, 286

Liftkort, 450

Likabehandlingsprincipen, 65

Litteraturstöd, 146

Litterärt verk, 1014

- bearbetning, 1018, 1040
- beskrivande verk, 1014, 1041
- datorprogram, 1015
- grafisk formgivning, 1042
- karta, 1014
- skattesats, 449
- skönlitterärt verk, 1014, 1041
- upphovsrättsligt skydd, 1013
- upplåtelse, överlåtelse, 1041
- översättning, 1016, 1042

Livsmedel

- definition, 433
- försäljning ombord, 293
- serveringstjänst, 1077
- skattesats, 433

Ljudbok, 446

Lotteri, 108

Luftfartyg, 917

- befraktning, 924
- flygbränsle, 926
- flygplatsavgift, 928
- försäljning, 920
- omsättning ombord, 235
- restaurang- och cateringtjänst, 354

- sjuktransport, 925
- tjänst, 365, 927
- tjänst ombord, 309
- undantag från skatteplikt, 917
- undersökningsplikt, 929
- uthyrning, 920, 922
- utrikes trafik, 291
- yrkesmässig person- eller godsbefordran, 920
- Lunchkupong, 95, 1081
- Lägenhet, 509
- Läkemedel, 106, 435
- Löpnummer, 594

M

- Marginalbeskattning
 - begagnad vara, 1115
 - resetjänst, 1085
- Marktmakertjänst, 1152
- Marknadsnöje, 110
- Marknadsplats, 755
- Marknadsvärde, 32, 398
- Markupplåtelse, 754
- Massage, 940
- Massmedia, 1061
 - katalog, 1072
 - periodisk publikation, 1061
 - program, 1072
 - radio och TV, 1072
 - översikt, 1332
- Medelsinsamling, 148
- Medicinsk åtgärd, 936
- Medlemsavgift, 129, 382
- Medlemsblad, 1062
- Mervärde, 74
- Mervärdesskattedirektivet, 32
- Mervärdesskattegrupp
 - fakturering, 590
 - frivillig skattskyldighet, 843
 - jämkning, 569
 - registreringsnummer, 208
 - skattesubjekt, 207

- utländsk, 534
- återbetalning i annat EU-land, 535
- överklagande, 209
- Metallkonto, 1177
- Miljöstöd, 145
- Mjölkkvot, 630
- Montering
 - tjänst, 353
 - vara, 226
 - vara eller tjänst, 226, 337, 780, 792
- Monteringsleverans, 225, 226
- Moped, 890
- Motorcykel, 890
- Museiverksamhet, 1031
- Musik online, 1046
- Musikaliskt verk, 1046
- Musikskola, 1038
- Myndighetsutövning, 182, 186
- Mynt, 105, 1121
- Måltidskupong, 1081
- Mäklararvode, 476, 854
- Mässa, 337, 346, 755

N

- Neutralitetsprincipen, 63
- Notariatverksamhet, 1147
- Notarius publicus, 186
- Nyemission, 131, 471, 1153
- Nytt transportmedel
 - definition, 33
 - distansförsäljning, 231
 - förvärvsbeskattning, 261
 - transport från annat EU-land, 261
 - transport till annat EU-land, 250, 911
 - VMB, 1126, 1135
 - återbetalningsrätt, 545
- Näringsfastighet, 167
- Näringsidkare
 - beskattningsland tjänst, 314
 - definition, 33
 - ekonomisk verksamhet, 176
 - utvidgning av, 317

Näringsverksamhet, 167

O

Ombildning, 211

Ombud, 642, 1238, 1310

Omlastning, 287

Omstrukturering, 1185

Omsättning, 119

– bidrag, 142

– definition, 33, 119, 222

– försäkringsersättning, 121

– inom landet, 223

– lager, 1202, 1204

– ombord, 235, 292

– skadestånd, 121

– tjänst, 127

– utomlands, 223

– uttag, 153

– vara, 122

Omsättningströskel, 232, 1356

Omvänd skattskyldighet, 83

– byggtjänst, 83, 791

– definition, 33

– fastighetstjänst, 84, 88

– guld, 85, 1174

– tjänst, 83

– utländsk företagare, 1236

– valfrihet, 84, 86

– vara, 85

– återbetalning, 523

Omvänd skattskyldighet, byggsektorn,
791

– byggstädning, 797

– byggtjänst, 795

– egentillverkad vara, 796

– fakturakrav, 806

– fastighetsskötsel, 801

– fjärrvärme, 804

– hyresgästpassning, 805

– industritillbehör, 799

– kommun, 803

– konsultverksamhet, 798

– köpare, 801

– mellanman, 802

– montering/installation, 780, 792,
796, 799

– reparation/underhåll, 797

– skattskyldighet, 83

– SNI 2002, 796

– staten, 803

– tjänster som omfattas, 795

– uthyrning av arbetskraft, 795

– vara eller tjänst, 792

– vägtransport, 800

Omvärdering, 398

Online-spel, 135, 175, 363

Opera, 1054

Optiker, 406, 939

Option, 132, 1152

Organ, 108, 185

Organisationstidskrift, 1066

P

Pant

– beskattningsunderlag, 417

– fakturering, 613

– returenhet, 140

– skattskyldig, 214

Pantsatt egendom, 1257

Parkering

– avdragsrätt, 486

– felparkeringsavgift, 770

– förvaltning, 771

– konkurrensregel, 188, 770

– myndighetsutövning, 182, 188, 770

– skatteplikt, 768, 833

– upplåtelse, 768

Partrederi, 200

Passiv förädling

– definition, 30

– varuförvärv, 267

– varuomsättning, 247

– varuöverföring, 274

Patent, 94, 425

Pedagogisk

- aktivitet, 350, 968
- evenemang, 346
- måltid, 1081

Periodisk publikation, 1061

- annonsering, 1068
- definition, 33
- framställning, 1069
- medlemsblad, 1062
- organisationstidskrift, 1066
- personaltidning, 1062
- serviceorgan, 1063

Periodisk sammanställning, 77

- definition, 34
- redovisning, 646
- tjänst, 311

Personalmåltid, 400

Personaltidning, 1062

Personalvård, 473, 1080

Personbil, 889

- avdragsförbud, 500, 894, 902
- avdragsrätt, 500, 897, 900, 903
- bilförmån, 900, 907
- definition, 34, 889
- driftkostnad, 900
- drivmedel, 900, 908
- egen bil i tjänsten, 901
- EU-förvärv, 911
- export, 909
- extrautrustning, 901
- finansiering, 904
- försäkringsskada, 916
- försäljning, 895, 904
- garantiåtagande, 493, 915
- handel inom EU, 909
- import, 911
- jämkning, 896
- leasing, 897, 903
- nytt transportmedel, 910
- omregistrering, 891
- reparation, 914, 916
- skadereglering, 895

- skrotningersättning, 915
- till annat EU-land, 910
- tillfällig registrering, 98, 295, 912
- tävlingsutrustad, 892
- uttagsbeskattning, 393, 895, 905
- VMB, 912, 1126
- återtag, 895

Persontransport, 329, 338, 449

Pick-up bil, 892

Posttransporttjänst, 117

Poängrätt, 93

Presentkort

- bensin, 411
- redovisningsskyldighet, 624
- skattskyldighet, 95

Producentauktion, 206

Produktionsbolag, 1024

Program

- bibliotek, 1031
- djurpark, 1060
- konsert, 1054
- museum, 1037
- reducerad skattesats, 444
- undantag från skatteplikt, 1072

Proportionalitetsprincipen, 64

Prästlönetillgång, 140, 193

Punktskattepliktig vara

- definition, 34
- distansförsäljning, 231
- förvärvsbeskattning, 265
- till annat EU-land, 249

Punktskrift, 447

Påminnelseavgift, 152

Q

Qigong, 949, 979, 982

R

Rabatt, 407

- efter konkurs, 1251
- kassarabatt, 604
- rabattkupong, 133, 408

- åt anställd, 155
- Radio- och TV-sändning, 745, 1072
- Radiotidning, 446, 1062
- Rallycrossbil, 893
- Receipt, 106
- Reciprocitet, 64
- Redigering, 1019, 1042
- Redovisningsmetod
 - bokslutsmetod, 623, 633
 - byte av, 635
 - faktureringsmetod, 628
 - ändring av registrerad metod, 635
- Redovisningsperiod, 35, 76
- Redovisningsskyldighet, 617
 - a conto/förskott, 625, 638
 - avbetalningsköp, 641
 - avverkningssrätt, 642
 - bilförmån, 647
 - bokföringsskyldig, 617
 - bokslutsmetod, 623, 633
 - brytdag, 624
 - bygg- och anläggningsentreprenad, 786
 - bygg- och anläggningstjänst, 638, 786
 - egen regi, 640, 815
 - ej bokföringsskyldig, 617
 - fakturadatummetod, 638, 787
 - faktureringsmetod, 628
 - feldebiterad skatt, 646
 - förenklat årsbokslut, 625
 - god redovisningssed, 628
 - hyra, 629
 - importmoms, 642
 - konkurs, 636, 1246
 - kreditnota, 626
 - kundförlust, 641
 - mjölkkvot, 630
 - periodisk sammanställning, 646
 - presentkort, 624
 - unionsinternt förvärv, 645
 - årsbokslut, 624
- överlåtelse av verksamhet, 635
- Redovisningsvaluta, 608
- Registrering, 75
- Rehabilitering, 945
- Reklam
 - på fastighet, 774
 - reklamalster, 1048, 1052
 - reklamfilm, 1048
- Rendrivningstjänst, 339
- Representant, 201, 626
- Representation
 - avdragsrätt, 511
 - i personalrestaurang, 1084
 - personalvårdsförmån, 1081
 - uttag, 155
- Resebyrå, 1087
- Reseföretag, 1087
- Reseförsäkring, 1097
- Reservregel
 - definition, 35
 - förvärvsbeskattning, 271
 - återbetalning, 543
- Resetjänst, 1085
 - anslutningstransport, 1108
 - avdragsrätt, 1104
 - beskattningsland, 369
 - beskattningsunderlag, 1096
 - bokningsavgift, 1109
 - faktisk marginal, 1097
 - fakturering, 1111
 - förenklad faktura, 603
 - förmedling, 1108
 - omsättningsland, 1105
 - reseservicetjänst, 1110
 - schablonmarginal, 1101
 - seat only, 1092
 - skattesats, 1111
 - återbetalningsrätt, 1104
- Resgoods, 340, 903
- Restaurang- och cateringtjänst, 1075
 - beskattningsland, 354
 - catering, 1075

- kost åt personal, 1080
- restaurangtjänst, 1075
- Retroaktivt avdrag
 - avdragsrätt, 857
 - exempel, 876
 - handling, 847
 - inkomstbeskattning, 887
 - redovisningstidpunkt, 851
- Returemballage, 436
- Returenhet, 140
- Revisorstjänst, 359
- Ridläger, 768
- Ridsport, 1004
- Riktlinjer från EU, 1361
- Rotpost, 98
- Royalty, 449, 1046, 1057
- Råvara, 435
- Räkenskapsinformation, 621
- Ränta, 375, 407, 813
- Rätt till återbetalning, 521
- Rättssäkerhet, 64
- Rörelsearrende, 756

S

Samfällighet

- avdragsrätt, 491
- förening, 214
- skattesubjekt, 214
- yrkesmässig verksamhet, 193
- Samlarföremål, 105, 1121, 1133
- Samlingsfaktura, 585, 597
- Samlingsverk, 1019
- Sammanträdesrum, 752
- Samtalsterapi, 944, 961
- Samäganderätt, 200
- Sceniskt verk, 1047
- Schablonmarginal, 1101
- Sedlar, 105, 1121
- Serveringsavgift, 128, 382, 1076
- Serveringstjänst, 292, 1075
- Sjuktransport, 925, 946
- Sjukvård, 933
 - analys av prov, 949

- definition, 935
- estetisk operation, 937
- fotvård, 947
- företagshälsovård, 945
- hälsoundersökning, 936, 946
- intyg, 936
- led i sjukvård, 948
- legitimation, 942
- läkemedelsprövning, 329
- medicinsk åtgärd, 936
- patienthotell, 948
- rehabilitering, 945
- sakkunnigutlåtande, 937
- samtalsterapi, 944
- sjukhus, 940
- sjuktransport, 946
- sjukvårdsupplysning, 939
- synundersökning, 939
- vaccination, 936, 946
- vårdgivare, 948
- Självfakturering, 588, 594
- Självrisk, 378
- Självtjänst, 158
- Skadereglering
 - försäkringstjänst, 1161
 - omsättning, 122
 - skatteplikt, 1166
 - övertagande av vara, 1165, 1183
- Skadestånd
 - beskattningsunderlag, 409
 - byggverksamhet, 784
 - EU-rätt, 69
 - hyreskontrakt, 847
 - omsättning, 121
- Skattedeklaration, 76
- Skatteneutralitetsprincipen, 65
- Skatteplikt, 101
 - definition, 35
 - import, 1302
 - tjänst, 101
 - undantag, 101
 - unionsinternt förvärv, 276

- vara, 101
- Skattesats, 429
 - 12 %, 431
 - 25 %, 430
 - 6 %, 437
 - historik, 1315
 - inom EU, 1352
 - kombinerade tillhandahållanden, 443
 - normalskattesats, 430
 - resetjänst, 1111
- Skattesubjekt, 195
- Skatteupplag, 210, 1199
- Skattskyldig, 36, 82
- Skattskyldighet, 81
 - frivillig, 87
 - inträde, 37, 91
 - omfattning, 81
 - omvänd, 33, 83
 - skattskyldig, 36, 82
 - utländsk företagare, 89
- Skattskyldighetens inträde, 91
 - avverkningsrätt, 98
 - bygg- och anläggningstjänst, 97, 786
 - egen regi, 815
 - entreprenad, 786
 - förskott och a conto, 94
 - import, 99
 - lager, 1211
 - tillfälligt registrerad bil/MC, 98
 - tjänst, 92
 - tjänst utsträckt i tiden, 99
 - unionsinternt förvärv, 98
 - vara, 91
- Skepp
 - definition, 37, 918
 - försäljning, 243
 - undantag från skatteplikt, 917
 - utrikes trafik, 291
 - yrkesmässig sjöfart, 919
 - yrkesmässigt fiske, 920
- Skidanläggning, 450, 990
- Skidlift, 450, 990
- Skog
 - avverkningsrätt, 98, 178, 642, 763
 - växande, 761
- Skolfotokatalog, 440
- Skrivtjänst, 359
- Skrotning, 915, 1119
- Skåpbil, 891
- Skönlitterärt verk, 1041
- Slussning, 453
- Slussningsregel, 494, 886
- Slutbesiktning, 640, 788
- Snöskoter, 890
- Social omsorg, 953
 - annan jämförlig omsorg, 960, 961
 - assistansersättning, 959
 - barnomsorg, 955, 958
 - definition, 954
 - funktionshindrad, 955, 960
 - färdtjänst, 959
 - hemtjänst, 957
 - individuell behovsprövning, 960
 - kontraktsvård, 961
 - led i omsorg, 963
 - omfattning, 954
 - privat regi, 956
 - samtalsterapi, 961
 - servicehus, 964
 - äldreomsorg, 955, 960
- Spel, 108, 1001
- Spelarrättighet, 364, 993
- Spelautomat, 110, 350
- Spelrätt, 987
- Sponsorbidrag, 151, 1004
- Sponsoring, 149
- Sprit, 436
- Språkresa, 1089
- Spärregel, 270
- Stadigvarande bostad
 - avdragsförbud, 501
 - gruppbofastad, 506, 840
 - rumsuthyrning, 763

- äldreboende, 506, 964
- Stadigvarande vistelse, 321, 1234
- Staten
 - anläggningstillgång, 1181
 - avdragsrätt, 474
 - byggtjänst, 803
 - kompensation, 1261
 - konkurrensregel, 180, 186
 - skattesubjekt, 204
 - yrkesmässig verksamhet, 179
 - återbetalningsrätt, 1261
- STCC-bil, 892
- Stiftelse, 216
- Stilleståndsersättning, 174
- Studiecirkel, 1038
- Styrketräning, 979
- Städtjänst, 754
- Stödrätt, 145
- Stödtjänst, 371
- Stöld, 125
- Synundersökning, 939
- Säte, 320, 1228

T

- Talbok, 446
- Tandvård, 951
 - definition, 951
 - dentalteknisk produkt, 952
 - led i tandvård, 952
 - tandreglering, 951
 - vårdgivare, 951
- Taxi, 902
- Teater, 1054
- Teckenspråk, 447
- Telefonkort, 95, 615
- Telekommunikation, 361
- Temporär import, 1309
- Terrängmotorfordon, 890
- Tidning
 - matchtidning, 1064
 - medföljande vara, 443
 - organisationstidskrift, 1066

- personaltidning, 1062
- skattesats, 439
- utgivningsbevis, 134
- Tillfälligt lager, 1204
- Tilläggsavgift, 140, 153
- Tivolinjöje, 110
- Tjänst
 - beskattningsland, 307
 - definition, 101
 - skatteplikt, 101
 - skattskyldighetens inträde, 92
 - utsträckning i tiden, 93, 99
- Tobak, 436
- Tolk, 1018, 1042
- Torgplats, 755
- Trafikförsäkring, 129
- Trafikskola, 902, 973
- Transitering, 1306
- Transport av vara
 - dokumentation, 300
 - gränsöverskridande transport, 244
 - till annat EU-land, 241
- Transportköp, 883
- Transportmedel, 356
- Transporttjänst, 338
 - avliden, 452
 - beskattningsland, 338
 - brev, 341
 - persontransport, 449
 - skidlift, 450
 - stödtjänst, 371
 - varutransport, 339
- Trav- och galoppverksamhet, 996
- Trepartshandel, 277
- Trettonde direktivet, 37, 522
- Trossamfund, 189, 215
- Tryckeritjänst, 353, 1069
- Trängselskatt, 775
- Tröskelboende, 510
- Tröskelvärde
 - definition, 38
 - distansförsäljning, 231, 1356
 - förvärv, 268, 1356

- små företag, 1354
- Tullager, 1204, 1308
- Tulldeklaration, 1298
- Tullfrihet, 1213
- Tullförfarande, 1298
 - aktiv förädling, 1308
 - förtullning, 1299
 - passiv förädling, 1309
 - temporär import, 1309
 - tullager, 1308
- Tullklarering, 1298
- Tullkontroll, 1313
- Tullräkning, 1311
- Tullskuld, 1311
- Tullskyldig, 1310
- Tunnel, 337, 775
- Turist, 296
- TV-produktion, 1047
- TV-sändning, 745, 1072
- Tävlingsavgift, 133
- Tävlingsbil, 892

U

Unionsinternt förvärv

- avdragsrätt, 521
- beskattningsunderlag, 395
- bokföring, 1277
- definition, 38
- nytt transportmedel, 261
- punktskattepliktig vara, 265
- skattskyldighet, 86
- säljarens status, 266
- utländsk beskickning, 1214, 1215

Unionsvara, 38, 1299

Uppbyggnadsskede, 537

Uppdelning, 402

Uppförandeskede

- ansökan, 881
- avdrag, 852
- förutsättningar, 837
- jämkning, 570, 573, 869
- retroaktivt avdrag, 857

- skattskyldighetens inträde, 844
- skattskyldighetens upphörande, 863
- särskilda skäl, 837
- vem kan medges, 838
- återbetalning, 869
- ändrad användning, 852
- överlåtelse, 845, 864

Upphovsman, 1012

Upphovsrätt, 1011

- ekonomisk rätt, 1011
- framföranderätt, 1012
- konstnärligt verk, 1013, 1015
- litterärt verk, 1013, 1041
- närstående rättighet, 1019, 1058
- reproduktionsrätt, 1012
- spridningsrätt, 1012
- upplåtelse, 1039
- verkshöjd, 1013
- visningsrätt, 1012
- överlåtelse, 1039

Upplagshavare, 1200

Uppläggningsplats för båt, 772, 773

Uppställningsplats för husvagn, 772

Ursprungsprincipen, 38, 71, 218

Utbildning, 965

- arbetsmarknadsutbildning, 973
- begreppet utbildning, 969
- beskattningsland, 350
- distansundervisning, 360
- erkänd utbildningsanordnare, 967, 971
- flygutbildning, 984
- folkbildningsverksamhet, 1038
- idrottsutbildning, 973, 983
- kursmaterial, 974
- körkortsutbildning, 973
- led i utbildning, 974
- musikskola, 1038
- offentliga skolväsendet, 966
- omsättningsland, 968
- skollunch, 974

- studiecirkel, 1038
- studiestöd, 968
- underentreprenör, 969
- uppdragsutbildning, 973
- utbildare, 971
- utbildningsanordnare, 969
- yrkesutbildning, 968
- Utdelning, 132
- Utgivningsbevis, 134
- Uthyrning
 - arbetskraft, 359, 933
 - arbetsplats, 755
 - arena, 755
 - byggnad för djur, 774
 - elevhem, 766
 - fartyg, 922
 - fartygspersonal, 928
 - fastighet, 744
 - frisörstol, 758
 - förvaringsbox, 774
 - hangar, 773
 - hytter i fartyg, 767
 - inspelningsstudio, 758
 - jordbruksarrende, 761
 - konferenslokal, 760
 - kontorshotell, 752, 755
 - loge i idrottsanläggning, 746
 - luftfartyg, 922
 - marknadsplats, 755
 - modul, 748
 - obestämd lokalyta, 751
 - parkeringsplats, 768
 - personbil, 897, 903
 - rum, 431, 763
 - rörelse, 756
 - sjukvårdspersonal, 933
 - sportanordning, 989
 - transportmedel, 356
 - uppläggningsplats för båt, 772
 - utrymme för spel, 759
 - verksamhetslokal, 829
 - vårdlokal, 754
- Uthyrning av verksamhetslokal, 829
 - anmälningsskyldighet, 883
 - ansökan, 881
 - avdragsrätt, 852
 - avdragsrätt, hyresgäst, 861
 - beskattningsunderlag, 845
 - beslut, 882
 - brand, 862, 869
 - byte av hyresgäst, 855
 - exempel, 874
 - faktureringskyldighet, 847
 - gruppbostad, 840
 - inkomstbeskattning, 887
 - jämkning, 568, 570, 865
 - jämkningshandling, 848
 - konkurs, 1255
 - mäklararvode, 854
 - omsättningsland, 831
 - outhyrd lokal, 862
 - parkeringsplats, 833
 - redovisning i skattedeklaration, 884
 - redovisningsperiod, 885
 - redovisningstidpunkt, 850
 - registrering, 880
 - representant, 885
 - retroaktivt avdrag, 847, 851, 857
 - rivning, 862, 869
 - sekretess, 886
 - skattskyldighetens början, 844
 - skattskyldighetens upphörande, 862
 - stadigvarande användning, 833
 - stadigvarande bruk, 832
 - uppförandeskede, 837, 863
 - vad kan omfattas, 831
 - vem kan medges, 838
 - vidareuthyrning, 841
 - yrkesmässighet, 179
 - yta, 832, 840, 881
 - ändrad användning, 862
 - ändrad förutsättning, 884
 - överlåtelse, 841, 844, 863

Utlägg, 421
– anställd, 514, 902
– avdragsrätt, 486
– bygg- och anläggningsentreprenad, 783
– definition, 421
Utländsk beskickning, 253, 536, 1213
Utländsk företagare, 1227
– definition, 38, 1227
– importombud, 1239
– intyg, 532
– ombud, 1238
– redovisningsskyldighet, 645
– registrering, 1237
– skattskyldig, 83, 88, 89, 1236
– särskild beskattningsordning, 1240
– yrkesmässig verksamhet, 179
– återbetalningsrätt, 522, 533
Utmätning, 1247
Utrikes trafik, 291
Utsläppsrätt, 84, 365
Uttagsbeskattning, 153
– avdragsrätt byggtjänst, 456, 496
– beskattningsunderlag, 388
– byggtjänst, 807
– egen tillverkning, 161
– fastighet, 162, 807, 819
– gåva, 155
– kommun, 116
– kost åt personal, 1080
– lastbil, 906
– personbil, 905
– tjänst, 157
– vara, 153
Utvecklingsarvode, 130

V

VA (vatten och avlopp), 152, 745
Vaccination, 936, 946
Vadhållning, 108
Valuta
– deklaration, 611

– fakturering, 608
– omräkning, 386, 608
– redovisning, 608, 622
– växling, 132, 1146
Valutahandel, 1146
Vara
– beskattningsland, 217
– definition, 101, 219
– leverans, 91, 122, 222
– skatteplikt, 101
– skattskyldighetens inträde, 91
Varuomsättning
– gränsöverskridande transport, 244
– transport från annat EU-land, 260
– transport påbörjas här, 225
– transport till annat EU-land, 241
– transport till tredjeland, 286
Varuprov, 155
Varuretur, 415, 1130, 1131
Varutransport, 241, 339
Vatten, 436
Vattenförbund, 204
Verifikation, 621
Verksamhetslokal, 829
Verksamhetstillbehör
– definition, 737, 742
– exempel, 1324
– skatteplikt, 761
Verksamhetsöverlåtelse, 477, 568, 1185
Verkshöjd, 1013, 1027
Veterinärtjänst, 328
Vidarefakturerings, 422
Vildmarksritt, 451
Vinstandel, 136, 196
Vinstmarginalbeskattning
– begagnad vara, 1115
– bokföring, 1277
– resetjänst, 1085
Visningshus, 810
Voucher, 95, 134, 1081
Vägtull, 183, 775
Värdepappershandel, 1149

Värdering av vara, 371
 Värme och kyla, 238
 Växling, 132, 1146

Y

Yrkesmässig verksamhet, 163
 – enligt mervärdesskattedirektivet, 163
 – enligt ML, 167
 – fackförbund, 114, 173
 – hobby, 169
 – ideell förening, 189
 – idrottsutövare, 172
 – konkurrensregel, 186
 – kyrklig verksamhet, 192
 – näringsliknande former, 168
 – online-spel, 175
 – parkering, 188
 – privatbostadsfastighet, 178
 – samfällighet, 193
 – självständighet, 171
 – staten och kommun, 179
 – trossamfund, 189
 – utländsk företagare, 179
 Yrkesutbildning, 968

Å

Årsbokslut, 620
 Årsredovisning, 619
 Återbetalande medlemsstat, 40
 Återbetalningsrätt, 521
 – ansökan, 526, 531
 – begränsning, 521, 523
 – blandad verksamhet, 528, 530
 – elektronisk tjänst, 533
 – export, 545
 – från annat EU-land, 526
 – från land utanför EU, 531
 – förfarande, 525
 – förutsättning, 523
 – hjälporganisation, 536

– internationell organisation, 1215
 – kommun, 1262
 – korrigerig, 530
 – kvalificerat undantag, 540
 – likställd med utländsk företagare, 544
 – minimibelopp, 526
 – nytt transportmedel, 545
 – omvänd skattskyldighet, 544
 – resetjänst, 1104
 – statlig myndighet, 1261
 – till annat EU-land, 534
 – undantagen omsättning, 540
 – uppbyggnadsskede, 537
 – utländsk beskickning, 536, 1215
 – utländsk diplomat, 1217
 – utländsk företagare, 522
 – utländsk företagare i Sverige, 533
 Återbäring, 644
 Återexport, 1310
 Återförsäkringstjänst, 359, 1161
 Återimport, 397
 Återkopplingsavgift, 152
 Återtagande av vara
 – beskattningsunderlag, 415
 – efter konkurs, 1252
 – redovisningsskyldighet, 641
 – VMB, 1130, 1131
 Åttonde direktivet, 40, 522

Ä

Äganderätt, 122
 Äganderättsförbehåll, 641, 1131, 1252
 Äldreboende, 506, 964
 Äldreomsorg, 955
 Ändrad användning, 558, 866
 Äventyrsbana, 981

Ö

Öresavrundning, 612
 Överföring av vara
 – arbete på vara, 275

- beskattningsunderlag, 396
- definition, 40
- inom samma företag, 1236
- monteringsleverans, 226
- omsättning, 119
- till annat EU-land, 256
- till Sverige, 272
- till Sverige ej unionsinternt förvärv, 234
- uttagsbeskattning, 156
- Övergångsersättning, 993
- Övergångsordning, 40, 218
- Överlåtelse av verksamhet, 1185
 - avdragsrätt, 477
 - avyttring av dotterbolag, 1194
 - blandad verksamhet, 1189
 - del av verksamhet, 1196
 - företagsöverlåtelse, 1153
 - i flera led, 1195
 - jämkning, 568
 - konkurs, 1255
 - redovisningsskyldighet, 635
- Överlåtelse av vissa tillgångar, 1179
- Överskjutande ingående mervärdesskatt, 40
- Överskottsel, 239
- Översättning, 359, 1016, 1042