

Handledning för mervärdesskatt 2010

Del 2

ISBN 978-91-86525-13 -2
SKV 554 utgåva 5

Elanders Sverige 2010

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2010.

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 19–41). 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 februari 2010

Vilhelm Andersson

Innehåll del 1

1	Definitioner och begrepp.....	25
2	Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994.....	39
3	Allmänt om mervärdesskatt	53
4	Skattskyldighet.....	75
5	Skatteplikt och undantag från skatteplikt.....	93
6	Omsättning	111
7	Yrkesmässig verksamhet.....	153
8	Skattesubjekt.....	187
9	Beskattningsland – varor	205
10	Beskattningsland – tjänster	309
11	Beskattningsunderlag	371
12	Utlägg och vidarefakturerering	417
13	Skattesatser	425
14	Avdrag för ingående skatt	449

15	Rätt till återbetalning av ingående skatt	507
16	Jämkning av ingående skatt	531
17	Fakturering	569
18	Redovisning av utgående och ingående skatt.....	601

Innehåll del 2

Förord.....	689
Förkortningslista	705
19 Fastighetsområdet	709
19.1 Inledning	709
19.2 Mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp	710
19.2.1 Inledning	710
19.2.2 Jordabalken	710
19.2.2.1 Fastighetstillbehör	711
19.2.2.2 Byggnadstillbehör	712
19.2.2.3 Industritillbehör	714
19.2.3 Verksamhetstillbehör	715
19.2.4 Sammanfattning av ML:s fastighetsbegrepp	716
19.3 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.....	717
19.3.1 Upplåtelse av fastighet	718
19.3.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet	724
19.3.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer	725
19.3.4 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led.....	729
19.4 Ej undantaget från skatteplikt.....	732
19.4.1 Verksamhetstillbehör	732
19.4.2 Växande skog m.m.	732
19.4.3 Jordbruksarrende m.m.	732
19.4.4 Rumsuthyrning	733
19.4.5 Parkeringsplatser	738
19.4.6 Hamn och flygplats	743
19.4.7 Förvaringsbox	744
19.4.8 Reklam på fastighet.....	744
19.4.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m.	744
19.4.10 Väg, bro m.m.	745
19.4.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning	745
19.4.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik.....	746
19.4.13 Uthyrning av verksamhetslokal.....	746

20	Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning.....	747
20.1	Inledning	747
20.2	Definition av vissa begrepp.....	749
20.3	Bygg- och anläggningsentreprenad	752
20.3.1	Inledning	752
20.3.2	Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster.....	752
20.3.2.1	Utlägg.....	753
20.3.2.2	Prisjusteringar och ersättningar av skadeståndskaraktär	754
20.3.2.3	Ändrings- och tilläggsarbeten m.m.	755
20.3.3	Skatt- och redovisningsskyldighet	756
20.3.3.1	Inledning	756
20.3.3.2	Tillhandahållandet av entreprenadarbeten.....	757
20.4	Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn	760
20.4.1	Inledning	760
20.4.2	Tillhandahållande av vara eller tjänst.....	761
20.4.3	Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet.....	763
20.4.4	Tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet.....	766
20.4.5	Köparens och säljarens status.....	768
20.4.6	Omsättningsland.....	772
20.4.7	Övrigt.....	772
20.5	Byggverksamhet i egen regi.....	773
20.5.1	Inledning	773
20.5.2	Uttag av byggtjänster och byggvaror	775
20.5.3	Beskattningsunderlag vid produktion i egen regi.....	778
20.5.3.1	Nedlagda kostnader	779
20.5.3.2	Räntor.....	781
20.5.3.3	Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader	782
20.5.4	Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi.....	783
20.5.5	Avdragsrätt vid förvärv av fastighet eller lägenhet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi	785
20.5.6	Byggföretags ändrade användning av fastighet eller lägenhet som uppförts i egen regi	785
20.5.7	Byggföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll.	785
20.6	Fastighetsförvaltning	786
20.7	Exempel.....	794
21	Uthyrning av verksamhetslokal.....	797
21.1	Inledning	797
21.2	Vad skattskyldigheten kan omfatta	799

21.2.1	Uthyrning av fastighet.....	799
21.2.1.1	Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten	799
21.2.1.2	Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen.....	801
21.2.2	Uppförandeskede.....	804
21.3	Personer som kan medges frivillig skattskyldighet	806
21.3.1	Fastighetsägare.....	806
21.3.2	Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare	809
21.3.3	Konkursbo	810
21.3.4	Mervärdesskattegrupper	810
21.4	Den frivilliga skattskyldighetens början	811
21.5	Beskattningsunderlag	812
21.6	Faktureringskyldighet.....	814
21.7	Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror	817
21.8	Avdragsrätt.....	818
21.8.1	Avdrag för löpande kostnader	818
21.8.2	Retroaktivt avdrag.....	822
21.8.3	Begränsningar av avdragsrätten	826
21.8.4	Hyresgästs avdragsrätt	827
21.9	Skattskyldighetens upphörande.....	827
21.10	Jämkning av avdrag för ingående skatt.....	830
21.10.1	Inledning	830
21.10.2	Allmänna jämningsregler vid frivillig skattskyldighet.....	831
21.10.3	Särskilda jämningsregler vid frivillig skattskyldighet.....	833
21.10.4	Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning	839
21.11	Administrativa bestämmelser	845
21.11.1	Inledning	845
21.11.2	Registrering.....	845
21.11.3	Ansökan	845
21.11.4	Redovisning	846
21.11.5	Anmälan.....	847
21.12	Koncernföretag.....	847
21.13	Inkomstbeskattningen.....	848
22	Personbilar och motorcyklar	849
22.1	Inledning	849
22.2	Begreppen personbil och motorcykel	849
22.3	Verksamheter i allmänhet	854
22.3.1	Köp och försäljning av personbil och lastbil.....	854
22.3.2	Leasing av personbil	857
22.3.3	Leasing av lastbil.....	859

22.3.4	Driftkostnader m.m. för personbil.....	860
22.4	Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor	862
22.4.1	Köp av bilar.....	862
22.4.2	Leasing av bilar.....	863
22.4.2.1	Bilhandel.....	863
22.4.2.2	Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning.....	863
22.4.3	Försäljning av personbilar.....	864
22.4.4	Driftkostnader.....	865
22.4.5	Uttag och privat användning.....	865
22.4.5.1	Uttag av personbil.....	865
22.4.5.2	Uttag av tjänst.....	866
22.5	Export, import och handel inom EU	869
22.6	Bilskrotning	875
22.7	Reparation av bilar	875
23	Fartyg och luftfartyg.....	877
23.1	Inledning	877
23.2	Skepp.....	877
23.3	Luftfartyg.....	878
23.4	Försäljning.....	879
23.5	Delar, tillbehör och utrustning.....	879
23.6	Tjänster	880
23.6.1	Transport eller uthyrning.....	882
23.6.2	Mäklare.....	884
23.7	Undersökningsplikt.....	884
23.8	Rätt till återbetalning.....	885
23.9	Uttagsbeskattning.....	885
23.10	Ej undantag i nästa led	885
23.11	Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne	886
24	Sjukvård, tandvård och social omsorg.....	887
24.1	Inledning	887
24.2	Sjukvård.....	888
24.2.1	Institutionell vård.....	894
24.2.2	Särskild legitimation.....	895
24.2.3	Rehabilitering.....	899
24.2.4	Företagshälsovård.....	899
24.2.5	Sjuktransporter.....	900
24.2.6	Medicinskt betingad fotvård.....	901

24.2.7	Led i sjukvården.....	901
24.2.8	Kontroll eller analys av prov.....	903
24.3	Tandvård.....	904
24.3.1	Led i tandvården.....	905
24.3.2	Dentaltekniska produkter.....	905
24.4	Social omsorg.....	906
24.4.1	Kategori ett.....	909
24.4.2	Kategori två.....	913
24.4.3	Led i omsorgen.....	915
25	Utbildning.....	919
25.1	Inledning.....	919
25.2	Skattefrihetens omfattning.....	919
25.3	Offentliga skolväsendet.....	920
25.4	Led i utbildningen.....	928
26	Idrott.....	931
26.1	Inledning.....	931
26.2	Begreppet idrott.....	932
26.2.1	Exempel på vad som är idrott.....	933
26.2.2	Exempel på vad som inte är idrott.....	934
26.2.3	Handledning och kurser m.m.....	937
26.2.4	Idrottstränares tjänster.....	938
26.2.5	Prispengar m.m.....	940
26.2.6	Spelrätter i golfklubb.....	940
26.3	Inget direktkrav.....	941
26.4	Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten.....	943
26.5	Lokaler och anläggningar för idrottsutövning.....	944
26.6	Övergångsersättningar.....	947
27	Hästar.....	949
27.1	Inledning.....	949
27.1.1	Hästbranschen.....	949
27.1.2	Ekonomisk verksamhet.....	950
27.2	Trav- och galoppverksamhet.....	950
27.2.1	Trav- och galoppporten.....	950
27.2.2	Ekonomisk verksamhet.....	952
27.2.3	Utlandsägda hästar.....	953

27.2.4	Tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey	954
27.2.5	Central redovisning av utgående skatt på prispengar	954
27.3	Trav- och galoppbanor	955
27.4	Ridsport och övrig verksamhet med hästar	958
27.4.1	Ekonomisk verksamhet	958
27.4.2	Omsättningsland	960
27.4.3	Uttagsbeskattning	961
28	Kultur	963
28.1	Inledning	963
28.2	Upphovsrättslagen	965
28.2.1	Upphovsrätt	965
28.2.2	Litterärt eller konstnärligt verk	967
28.2.2.1	Litterära verk	968
28.2.2.2	Konstnärliga verk	969
28.2.3	Andrahandsverk	970
28.2.4	Samlingsverk	973
28.2.5	Närstående rättigheter	973
28.2.6	Det internationella upphovsrättsliga skyddet	974
28.2.7	Myndigheters allmänna handlingar	974
28.3	Undantag inom kulturområdet	976
28.3.1	Utövande konstnärs framförande	976
28.3.2	Biblioteksverksamhet	983
28.3.3	Arkivverksamhet	985
28.3.4	Museiverksamhet	985
28.3.4.1	Definition av museiverksamhet	986
28.3.4.2	Omfattningen av undantaget för museiverksamhet	990
28.3.5	Folkbildningsverksamhet	991
28.3.6	Kulturbildningsverksamhet	992
28.4	Skatteplikt inom kulturområdet	992
28.4.1	Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter	992
28.4.1.1	Litterära verk	994
28.4.1.2	Konstverk	996
28.4.1.3	Musikaliska och sceniska verk	999
28.4.1.4	Filmverk m.m.	1001
28.4.1.5	Rättighet avseende fotografier, reklam m.m.	1005
28.4.2	Konserter m.m.	1007
28.4.3	Ljud- och bildupptagning	1011
28.4.4	Djurparker	1011

29	Massmedieområdet	1015
29.1	Periodiska publikationer	1015
29.1.1	Medlemsblad och personaltidningar	1016
29.1.2	Organisationstidskrifter	1020
29.1.3	Annonsering	1022
29.1.4	Tjänst avseende framställning	1022
29.2	Program och katalog	1025
29.3	Radio och TV	1026
30	Restaurang- och cateringtjänster	1027
30.1	Inledning	1027
30.2	Gränsdragning mot varuförsäljning	1029
30.3	Restaurang- eller cateringtjänst i samband med andra tillhandahållanden.....	1030
30.4	Kost åt personal.....	1032
30.4.1	Restaurang- eller cateringverksamhet i egen regi	1032
30.4.2	Fri eller subventionerad kost	1032
30.4.3	Vissa specialfall	1034
31	Vinstmarginalbeskattning – resetjänster	1037
31.1	Inledning	1037
31.2	Definitioner m.m.	1039
31.2.1	Resebyrå.....	1039
31.2.2	Resetjänst	1040
31.2.3	Resenär	1042
31.3	Förutsättningar för marginalbeskattning	1042
31.3.1	I eget namn	1042
31.3.2	Förvärv från andra näringsidkare	1045
31.3.3	Både egna tjänster och förvärv från andra.....	1046
31.4	Beskattningsunderlag	1048
31.4.1	Inledning	1048
31.4.2	Faktisk marginal.....	1049
31.4.3	Schablonmarginal.....	1053
31.4.4	Preliminär faktisk marginal.....	1055
31.5	Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning.....	1055
31.5.1	Inledning	1055
31.5.2	Avdragsrätt.....	1056
31.5.3	Rätt till återbetalning.....	1056
31.6	Omsättningsland	1057

31.6.1	Inledning	1057
31.6.2	Särskilt om flygresor och kryssningar.....	1059
31.6.3	Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision	1060
31.7	Skattesats	1061
31.8	Skattedebitering i faktura	1061
32	Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.....	1065
32.1	Inledning	1065
32.2	Grundförutsättningar för VMB.....	1066
32.2.1	Förvärvskriteriet.....	1067
32.2.2	Återförsäljarkriteriet.....	1067
32.2.3	Varukriteriet	1068
32.3	Beskattningsunderlag och vinstmarginal.....	1072
32.3.1	Normal VMB	1072
32.3.2	Förenklad VMB	1073
32.3.3	Kombinationer.....	1074
32.4	Speciellt om handel med begagnade motorfordon	1076
32.5	Konstverk, samlarföremål och antikviteter	1084
32.5.1	Konstverk.....	1084
32.5.2	Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter samt förvärv av konstverk från upphovsman med skattedebitering	1085
32.6	Handel inom EU	1086
32.7	Fakturering, skattskyldighetens inträde	1089
32.8	Räkenskaper	1091
33	Finansiella tjänster	1093
33.1	Inledning	1093
33.2	Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel.....	1093
33.2.1	Bank- och finansieringstjänster	1094
33.2.1.1	Tjänster som omfattas av undantaget	1094
33.2.1.2	Tjänster som enligt 3 kap. 9 § andra stycket ML inte omfattas av undantaget	1098
33.2.2	Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet	1100
33.2.2.1	Omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar m.m.....	1102
33.2.2.2	Förvaltning av investeringsfonder.....	1108
33.3	Undantag för försäkringstjänster	1111
33.3.1	Försäkrings- och återförsäkringstjänster	1112

33.3.2	Tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare	1116
34	Handel med guld	1121
34.1	Inledning	1121
34.2	Investeringsguld	1121
34.2.1	Definition av investeringsguld	1122
34.2.2	Rätt till återbetalning	1123
34.2.3	Frivillig skattskyldighet	1124
34.2.4	Fakturakrav	1126
34.2.5	Identitetskontroll	1127
34.2.6	Handel mellan EU-länder	1127
34.3	Guldmaterial och halvfärdiga produkter.....	1127
34.4	Byte.....	1128
35	Överlåtelse av vissa tillgångar.....	1131
35.1	Inledning	1131
35.2	Skattefrihetens omfattning	1131
35.2.1	Överlåtelse	1131
35.2.2	Överföring	1133
35.3	Inskränkningar i skattefriheten.....	1134
35.4	Ej undantaget från skatteplikt.....	1135
36	Överlåtelse av verksamhet	1137
36.1	Inledning	1137
36.2	Skattefrihetens omfattning	1139
36.3	Överlåtelse i flera led	1145
36.4	Del av verksamhet	1146
37	Lager.....	1149
37.1	Inledning	1149
37.2	Skatteupplag	1150
37.2.1	Import.....	1151
37.2.2	Omsättning och GIF	1152
37.2.3	Vara tas ut från ett skatteupplag	1152
37.2.4	Dokumentation hos upplagshavaren	1153
37.3	Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager	1154

37.3.1	Vara tas ut och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”	1155
37.3.2	Vara tas ut och anmäls till <i>annat</i> tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”	1156
37.4	Beskattningsmyndighet.....	1156
37.5	Skattskyldighet m.m.	1157
37.6	Beskattningsunderlag	1157
37.6.1	Vara tas ut från skatteupplag.....	1158
37.6.2	Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager.....	1158
37.7	Skattskyldighetens inträde	1160
37.8	Redovisning av skatt och avdragsrätt	1160
37.9	Skatteupplag på punktskatteområdet	1160
38	Utländska beskickningar, organisationer m.fl.	1163
38.1	Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet	1163
38.1.1	Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv	1163
38.1.1.1	Import.....	1163
38.1.1.2	Förvärv av varor och tjänster från andra EU-länder.....	1164
38.1.2	Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet	1164
38.1.2.1	Beskickningar, organisationer	1164
38.1.2.2	Utländska diplomater m.fl. fysiska personer.....	1165
38.1.2.3	Förfarande	1166
38.1.3	Förvärv inom landet av motorfordon	1167
38.1.3.1	Säljarens omsättning	1167
38.1.3.2	Köparens vidareförsäljning	1167
38.2	Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EU-länder	1168
38.3	Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i länder utanför EU	1171
38.4	Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer	1171
38.5	Återbetalning i särskilda fall.....	1172
39	Utländska företagare – etablering	1173
39.1	Inledning	1173
39.2	Begreppet etablerad m.m.	1174
39.2.1	Säte.....	1174
39.2.2	Fast etableringsställe	1175
39.2.3	Bosatt eller stadigvarande vistas	1179

39.2.4	Bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras.....	1180
39.3	Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet.....	1182
39.4	Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag	1182
39.5	Registrering till mervärdesskatt samt identifiering enligt särskild beskattningsordning	1183
39.5.1	Registrering till mervärdesskatt	1183
39.5.2	Särskild beskattningsordning – elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EU	1184
39.6	Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare	1184
40	Konkurs och ackord.....	1185
40.1	Inledning	1185
40.2	Rättsverkningar av konkurs	1185
40.3	Mervärdesskatteregler om konkurs	1185
40.3.1	Redovisningsskyldighet och avdragsrätt	1186
40.3.1.1	Försäljning av utmätt gods	1187
40.3.1.2	Kvarstad	1188
40.3.1.3	Byggföretags konkurs	1189
40.3.1.4	Avverkningsskyldighet som betalas under flera år	1190
40.3.2	Ändring av tidigare redovisad skatt	1190
40.3.2.1	Nedsättning av priset.....	1191
40.3.2.2	Återtagande av vara som sålts på avbetalning.....	1192
40.3.2.3	Förlust på fordringar	1192
40.3.3	Överlåtelse av verksamhet	1193
40.3.4	Uthyrning av verksamhetslokaler.....	1193
40.3.5	Konkursförvaltararvode	1194
40.4	Ackord.....	1195
41	Kompensation och ersättning för mervärdesskatt.....	1199
41.1	Statliga myndigheter	1199
41.2	Kommuner och landsting	1200
41.2.1	Ersättning för ingående skatt.....	1201
41.2.2	Ersättning för ökade kostnader.....	1203
Bilaga 1	Historik – skattesatser enligt ML	1207
Bilaga 2	Europeiska unionens mervärdesskatteområde.....	1209
Bilaga 3	Mervärdesskattesatser inom EU.....	1211

Bilaga 4	Tröskelvärden inom EU – undantag för små företag	1213
Bilaga 5	Tröskelvärden inom EU – förvärv och distansförsäljning	1215
Bilaga 6	Adresser till myndigheter	1217
Bilaga 7	Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU.....	1226
Bilaga 8	Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU	1229
Bilaga 9	EU:s institutioner och organ	1231
Bilaga 10	Vägtrafikregistrets karosserikoder.....	1233
Bilaga 11	Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund	1236
Bilaga 12	Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet	1237
Bilaga 13	Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt.....	1239
Bilaga 14	Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté.....	1242
Bilaga 15	Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet.....	1258
Bilaga 16	Byggnads- och verksamhetstillbehör.....	1260
Bilaga 17	Översikt – fastighetsbegreppet.....	1263
Bilaga 18	Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet	1264
	Förteckning – Lagar och förarbeten	1273
	Förteckning – Föreskrifter och allmänna råd m.m.	1279
	Lagrumsregister	1282
	Rättsfallsregister	1293
	Register - skrivelser m.m.....	1305
	Sakregister	1313

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
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
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)

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
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 mervär-

	desskatt
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
Sfi	Svenskundervisning för invandrare
SFS	Svensk författningssamling
SG	Svenska Galoppförbundet
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

19 Fastighetsområdet

19.1 Inledning

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet undantas enligt 3 kap. 2 § ML från mervärdesskatteplikt. Detta innebär att som grundregel gäller att det inte ska tas ut någon mervärdesskatt vid uthyrning av fastighet eller vid försäljning av fastighet.

Från detta undantag i fråga om skatteplikt finns dock en mängd avsteg, vilka innebär att fastighetsöverlåtelsen, när fråga är om verksamhetstillhör, växande skog m.m. eller upplåtelsen av nyttjanderätt eller annan rätt till fastighet ska beläggas med mervärdesskatt. Dessa situationer avseende skattepliktiga fastighetsupplåtelser och överlåtelser finns uppräknade i 3 kap. 3 § ML.

I det följande redogörs dels för olika gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid bedömningen av huruvida undantaget från skatteplikt är tillämpligt eller inte. Dels beskrivs olika skattepliktiga fastighetstransaktioner och fall där en blandning av skattepliktiga och skattefria tillhandahållanden sker.

När det gäller skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler, med frivillig skattskyldighet, se avsnitt 21. Nedan beskrivs i korthet endast de grundläggande principerna för detta system.

Bedömning av omsättningsland när det gäller fastighetstjänster sker enligt 5 kap. 8 § ML. Därav framgår att om fastigheten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Allt under förutsättning att tjänsten har en direkt anknytning till en viss fastighet. Se vidare avsnitt 10.5.3.

19.2 Mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp

19.2.1 Inledning

Vad som förstås med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Detta innebär att JB:s fastighetsbegrepp utgör grunden för ML:s fastighetsbegrepp.

Av JB framgår att fast egendom är jord och denna är indelad i fastigheter. Vidare framgår att till fastighet hör fastighetstillbehör, byggnadstillbehör samt i vissa fall även industritillbehör.

I ML har gjorts en del avvikelser från JB:s fastighetsbegrepp. Dessa avvikelser innebär både utvidgningar och inskränkningar i förhållande till JB.

Utvidgning Som fastighet anses även byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggning som för stadigvarande bruk har anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Detta gäller även för byggnadstillbehör. Även byggnadstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare anses således som fastighet i ML i motsats till JB.

Inskränkning Industritillbehör utgör annan vara än fastighet enligt ML. Detta är således en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp.

Verksamhetstillbehör Verksamhetstillbehör är en särskild definition enligt 1 kap. 12 § ML av vissa tillbehör, som utgör byggnadstillbehör enligt JB och som därför omfattas av fastighetsbegreppet.

I det följande presenteras först JB:s regler och därefter vad som utgör verksamhetstillbehör enligt ML.

19.2.2 Jordabalken

Fast egendom är jord Fast egendom är jord. Jorden är indelad i fastigheter (1 kap. 1 § JB).

Tredimensionell fastighetsindelning Det är möjligt att bilda fastighet genom s.k. tredimensionell fastighetsindelning. Detta innebär att fastigheter i vissa fall ska kunna avgränsas också i vertikalplanet, dvs. i höjd och djupled (Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111). Se vidare i avsnitt 14.3.1.9.

Till fastighet hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten. Vad som har tillförts en byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Om olika delar av en

byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av byggnaden där det finns. Bestämmelserna om vad som är tillbehör till fastigheten återfinns i 2 kap. JB. Sådana tillbehör indelas i följande tre grupper

- fastighetstillbehör (2 kap. 1 § JB),
- byggnadstillbehör (2 kap. 2 § JB),
- industritillbehör (2 kap. 3 § JB).

19.2.2.1 Fastighetstillbehör

Byggnad/Stängsel

Till fastighet hör byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts inom fastigheten för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter och naturlig gödsel (2 kap. 1 § första stycket JB). Dessa tillbehör tillhör fastigheten endast i de fall de tillförts fastigheten av fastighetsägaren (jfr 2 kap. 4 § JB).

Till fastighet hör även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och inte hör till den fastighet där den finns. Detsamma gäller i fråga om ledning för vilken beviljats ledningsrätt, om vid förrättning enligt ledningsrättslagen (1973:1144) förordnats att rätten ska höra till fastigheten (2 kap. 1 § andra stycket JB).

Till byggnad hänförs bl.a. murar, broar och bryggor. En husliknande anläggning betraktas som byggnad även när den är belägen under jordytan, exempelvis kiosker och stationsanläggningar vid tunnelbanor.

Stadigvarande bruk

Byggnad räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk. Tillfällig byggnad anses således inte utgöra fastighet.

Provisoriskt uppförda byggnader

EU-domstolen har, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån unionsrättsliga begrepp. En upplåtelse av nedmonterbara prefabricerade byggnader, som inte med lätthet kan flyttas, utgör enligt domstolen uthyrning av fastighet. Domstolen framhöll även att det saknar betydelse om byggnaderna ska avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark och om tillhandahållandet omfattar både mark och byggnad eller endast byggnaden. Begreppet tillfällig byggnad får därmed från mervärdes-

skattesynpunkt en delvis ändrad innebörd. Exempel på tillfälliga byggnader är flyttbara baracker, manskapsbodarna och tillfälligt uppförda skjul och kojor (C-315/00, Maierhofer).

Som framgår av ovanstående avgörande i EU-domstolen är konstruktionen det som är avgörande för om fråga ska anses vara om tillfällig byggnad ("inte med lätthet kan flyttas").

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked avseende bl.a. en fråga om frivillig skattskyldighet och bedömt vissa bostadsmoduler som fastighet i ML:s mening. De tre bostadsmodulerna var placerade på plint- eller balkgrund. Tiden för att resa dem och att utföra kompletteringsarbeten uppgick till två- till tre veckor. Det krävdes tre personer per modul samt maskinell hjälp. Modulerna var anslutna till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp (RÅ 2005 not. 78).

Husbåt Skatteverkets anser att en husbåt utgör lös egendom om denna inte har fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att den inte med lätthet kan flyttas. Vidare anser Skatteverket att stadigvarande förtöjning vid kaj och anslutning till el- och va-nätet normalt inte utgör omständigheter som medför att en husbåt ska anses som en byggnad eller annan anläggning anbragd i eller ovan jord och därmed tillbehör till hamnfastigheten (Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 591256-07/111).

Oljecistern Det är inte nödvändigt att en byggnad har blivit sammanfogad med marken. Som byggnad räknas således en oljecistern av plåt som inte är fästad vid marken utan som hålls kvar av sin egen tyngd.

Ledning Till ledning räknas alla slag av yttre ledningar vare sig de är avsedda för elektricitet, gas, vatten eller annat. Ledningar som är dragna i en byggnad hänförs till byggnadstillbehör.

Annan anläggning Andra slag av anläggningar är t.ex. vissa transportanordningar såsom räls och syllar och i mark anbragta föremål för stadigvarande bruk, samt fotbollsmål, fasta bänkar och lekställningar. Ytterligare exempel på anläggningar är cisterner och källare, i den mån dessa inte räknas som byggnader.

19.2.2.2 Byggnadstillbehör

Stadigvarande bruk Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

"Till byggnad hör sådan fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten,

värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.

I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår

1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,
2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
4. ekonomibygnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,
5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.”

**Skilda fastigheter
men en byggnad**

Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter, hör ett sådant föremål som nämns ovan till den del av byggnaden där det finns.

**Reservdel/
dubblett**

Reservdel och dubblett till föremål som avses i 2 kap. 2 § första stycket eller andra stycket JB hör inte till byggnaden.

Beträffande reservdel och dubblett kan det påpekas att nyckel till fastighet jämte dubblett räknas som tillbehör till fastigheten endast när de har anskaffats av fastighetsägaren.

Typisk inredningsdetalj

Allmänt gäller att ett byggnadstillbehör ska framstå som en så typisk inredningsdetalj, att även en ny ägare eller nyttjare av byggnaden med samma huvudsakliga inriktning av byggnadens användning kan antas ha bruk för byggnadstillbehöret. Även vad som är ägnat till stadigvarande bruk för en del av en byggnad ska anses utgöra byggnadstillbehör.

**Ändamåls-
gemenskap**

Tillbehöret ska vidare ha blivit anbringat i ett sådant samband med byggnaden som svarar mot tillbehörets ändamålsgemenskap med byggnaden. Om varor av denna typ lagras för framtida installation i en byggnad medför detta inte att de får karaktär av byggnadstillbehör.

En exklusiv inredning, som bara är avsedd att tjäna ett mera tillfälligt behov, anses inte som byggnadstillbehör.

Tillfällig bortmontering pga. reparation

Tillbehör som tillfälligt tas bort från en byggnad, exempelvis för reparation, förlorar inte sin egenskap av tillbehör till byggnad.

19.2.2.3 Industritillbehör

Enligt 2 kap. 3 § JB hör till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet:

”utöver vad som följer av 1 och 2 §§ (fastighetsrespektive byggnadstillbehör), maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Sådan egendom hör dock inte till fastigheten, om ägaren har avgett förklaring härom och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten.”

Som framgår av regeln i 2 kap. 3 § JB är den underordnad i förhållande till reglerna i 2 kap. 1 och 2 §§ JB, vilket innebär att ett industritillbehör varken kan utgöra ett allmänt fastighets- eller byggnadstillbehör. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industritillbehör räknas även redskap av skilda slag som både används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar. Andra exempel på industritillbehör är maskiner inom verkstadsindustri, grafisk industri och textilindustri, där det förutsätts att maskinerna rymms inom ramen för ordinära industribyggnader.

Med industriell verksamhet avses produktion av varor med maskinella hjälpmedel. Något minimikrav beträffande rörelsens storlek och omfattning har inte ställts upp. Hantverk som bedrivs utan maskinell utrustning, reparationsrörelse och laborativ verksamhet räknas normalt inte till industriell verksamhet. Så länge fastigheten behåller sin karaktär av att vara inrättad för industriell verksamhet kvarstår fastighetens egenskap av industritillbehör utan hinder av att driften har lagts ned.

Industritillbehör som utgör fastighet enligt 2 kap. 3 § JB utgör dock inte fastighet enligt ML:s begrepp (1 kap. 11 § 1 ML). I ML:s definition av fastighet görs därvid en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp.

**”Skräddarsydd”
industribyggnad**

Regeringsrätten har bedömt begreppet industritillbehör enligt JB. I domen anges bl.a. att om det är uppenbart att byggnaden inte är åtminstone begränsat användbar inom annan industriell verksamhet än den aktuella bör byggnaden i princip anses ha samma livslängd som verksamheten på platsen och därmed som den maskinella utrustningen. Hela den utrustning som

finns i en s.k. skräddarsydd industribyggnad, och som medverkar i produktionen för vilken byggnaden är inrättad, ska då anses utgöra tillbehör till byggnaden och inte industri-tillbehör (RÅ 1988 ref. 139).

Exempel på skräddarsydda industribyggnader kan vara vindkraftverk, fjärrvärmekraftverk, oljeraffinaderier och liknande. Se vidare i Handledning för fastighetstaxering 2009 (SKV 358), avsnitt 1.2. Detta innebär att maskiner och utrustning i sådan byggnad kan omfattas av ML:s fastighetsbegrepp.

19.2.3 Verksamhetstillbehör

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

”annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.”

Verksamhetstillbehör är en särskild definition enligt ML av vissa tillbehör, som utgör byggnadstillbehör enligt JB och som därför omfattas av fastighetsbegreppet. Genom regleringen i 3 kap. 3 § ML beskattas dock upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör.

Verksamhetstillbehör är andra maskiner, utrustningar och särskild inredning än industritillbehör. De ska ha tillförts annan byggnad än bostadsbyggnad och de ska ha anskaffats för att direkt användas i särskild verksamhet som bedrivs i byggnaden.

Som exempel på verksamhetstillbehör kan nämnas storköksutrustning i restaurang och hylla och disk i butikslokal.

Löst idrottsgolv

Kammarrätten har funnit att ett flyttbart idrottsgolv inte anbragts inom fastigheten på ett sådant sätt att det kan utgöra en del av fastigheten. Av samma skäl ansåg kammarrätten att golvet inte heller har tillförts byggnaden på ett sådant sätt att det utgör verksamhetstillbehör. I arenan kan golvet läggas på isen i antingen A- eller B-hallen i samband med gymnastik under sommarträningen, när handboll spelas eller när hallen är uthyrd för konserter. Under den största delen av året förvaras golvet dock i nedmonterat skick (KRNJ 2006-04-28, mål nr 3608-04).

19.2.4 Sammanfattning av ML:s fastighetsbegrepp

Fastighetsbegreppet enligt ML omfattar direkt enligt bestämmelserna i JB och ML följande:

- a. jord,
- Fastighetstillbehör** b. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter,
- Byggnadstillbehör** c. fast inredning och annat varmed byggnad försetts, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel,
- Verksamhetstillbehör** d. annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

I enlighet härmed räknas i bostad som fastighet även badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling.

Utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande av sådant slag som normalt installeras i bostadsbyggnad räknas som fastighet även om utrustningen tillförts annan byggnad.

Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför allmänna byggnadstillbehör, medan däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör verksamhetstillbehör. Av samma skäl räknas VVS-installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som allmänna byggnadstillbehör.

I bilaga 16 anger Skatteverket exempel på vad som utgör byggnads- och verksamhetstillbehör (dvs. fastighet även enligt ML). En översikt över fastighetsbegreppet enligt JB, IL och ML återfinns i bilaga 17.

19.3 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatteplikt (3 kap. 2 § ML). Av avsnitt 19.4 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

Mervärdes- skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om skattefrihet för transaktioner avseende fastighetsupplåtelser i artiklarna 135.1 I och 135.2.

Uthyrnings- begreppet

Av rättspraxis framgår att undantagsbestämmelsen ska tolkas restriktivt (EU-domstolens domar C-326/99 Stichting Goed Wonen, C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, C-451/06 Walderdorff och C-284/03 Temco Europe).

När det gäller uthyrningsbegreppet framgår också av dessa domar att civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse och att det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EU-domstolen är upplåtelse av rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Av domarna kan alltså utläsas att ifrågavarande begrepp är ett unionsrättsligt begrepp. I målet C-284/03 anför EU-domstolen att det vid bedömning av frågan om ett uthyrningsavtal eller ett annat avtal föreligger ska prövas huruvida avtalen, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag, som fastställs utifrån avtalstiden eller huruvida dessa avtal i stället innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras på annat sätt. Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening, se avsnitt 19.2.

Skatteverket anser att uthyrning av lokal till flera hyresgäster samtidigt kan betraktas som uthyrning av byggnad eller anläggning enligt ML. Synsättet grundas på EU-domstolens uttalande om begreppet uthyrning av fast egendom i målet C-284/03, Temco Europe. Av domen framgår att ett hyresavtal kan avse vissa delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra. Sådana begränsningar i rätten att nyttja en förhyrd lokal hindrar inte, enligt domstolen, att det kan vara fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra. Det förhållandet att en hyresvärd ingått flera hyresavtal med olika hyresgäster avseende samma lokal hindrar därför inte att

de olika upplåtelseerna kan rymmas inom det EU-rättsliga begreppet uthyrning av fast egendom (Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111). Se vidare avsnitt 21.2.1.1.

**Värme, vatten
m.m.**

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet omfattar enligt 3 kap. 2 § andra stycket ML också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och TV-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Detta innebär att en fastighetsägare inte genom särdebitering kan belägga ersättning för energi m.m. med mervärdesskatt.

Frikraft/Fallrätt

Med frikraft avses ett avtal mellan fastighetsägare och elproducent som innebär att fastighetsägaren upplåter fallrätt i utbyte mot att elproducenten tillhandahåller elkraft.

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked avseende frikraft. Domen innebär att fullgörande av åtagande av frikraft inte medför skattskyldighet enligt ML. Domen innebär också att s.k. avlösning med engångsbelopp inte anses utgöra omsättning i mervärdesskattehänseende. En sådan åtgärd medför därför inte heller skattskyldighet enligt ML. Av domen bör vidare kunna dras den slutsatsen att en fastighetsägares tillhandahållande av fallrätt inte utgör skattepliktig omsättning (RÅ 1996 ref. 10).

19.3.1 Upplåtelse av fastighet

Vanligen är en upplåtelse av fastighet hänförlig till någon av de rättigheter som anges i 3 kap. 2 § första stycket ML. För att avgöra vilken form av rättighet det är fråga om i visst fall får vägledning sökas i annan lagstiftning, t.ex. 11 och 12 kap. JB, den s.k. hyreslagen, beträffande arrende respektive hyra.

I de flesta fall torde det inte föreligga några svårigheter att avgöra om tillhandahållandet avser fastighetsupplåtelse eller inte. En transaktion kan innehålla ett tillhandahållande av såväl fastighet som t.ex. speciella inventarier eller andra specifika tjänster (sammansatt transaktion). Detta gör det nödvändigt att ta ställning till om transaktionen ska beskattas helt, delvis eller inte alls.

**Klart åtskilda
prestationer**

Det förekommer att en transaktion innefattar såväl upplåtelse av lokal som uthyrning av däri befintliga inventarier. Sådan upplåtelse bör normalt anses bestå av två skilda prestationer, av vilka den ena är skattefri och den andra skattepliktig. Beskattningsunderlaget bör i dessa fall uppdelas efter skälig grund.

Huvudsakligt tillhandahållande

Problem kan uppstå när upplåtelse eller tillträde till fastighet kombineras med annan tjänst på ett sådant sätt att tillhandahållandena inte kan anses som klart åtskilda prestationer. Fråga blir då vad tillhandahållandet huvudsakligen avser.

I prop. 1989/90:111 s. 196 uttalar föredragande statsråd bl.a. följande:

”Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå.”

Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt föreligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.

Vid sådana upplåtelse där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande, se avsnitt 19.3.4.

Vid sammansatta transaktioner där både lokal och andra tjänster tillhandahålls får i vissa fall vägledning sökas i annan lagstiftning. Är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att fråga är om en skattefri transaktion.

Loger i idrottsanläggning

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur sammansatta transaktioner i samband med upplåtelse av loger i idrottsanläggning ska behandlas mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse av Skatteverkets syn som framgår av denna skrivelse (Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 775685-06/111).

Ett avtal som innebär att en kund har möjlighet att ta del av ett idrotsevenemang och få tillgång till en loge i en idrottsanlägg-

ning för konferensmöjligheter samt tillgång till reklamplats kan utgöra tillhandahållande av en tjänst eller flera separata tjänster. Avgörande för bedömningen är avtalets innebörd och då främst avseende vilka tillhandahållanden som ingår och hur dessa får nyttjas av kunden.

Ett avtal om att hyra en loge som innefattar tillträde till idrotts- evenemang innebär, med hänsyn till att logen är belägen i en idrottsanläggning, att det föreligger en efterfrågan från kunden av tillträde till idrottsliga evenemang. Om tillhandahållandet av en loge även ska anses vara en särskild tjänst avseende lokalupplåtelse, eller en underordnad tjänst, beror på avtalets innebörd. Vid bedömningen kan följande omständigheter ha avgörande betydelse.

- Om kunden kan disponera logen andra tider än när det pågår idrottsevenemang i anläggningen.
- Var i anläggningen logen är belägen och då särskilt om kunden kan ta del av idrottsevenemang därifrån.
- Om logen, beroende på dess storlek, inredning, anläggningens faciliteter m.m., är lämplig att nyttja till annat än att se på idrottsevenemang.

Möbler och kontorsutrustning, som tillhandahålls i samband med uthyrning av loge, bör anses underordnat uthyrningen av logen om möblerna och utrustningen är av den karaktären som är brukligt vid hyra av kontors- och konferensutrymmen.

I de fall uthyrning av loge ses som en separat tjänst avseende lokaluthyrning kan uthyrningen omfattas av reglerna för frivillig skattskyldighet om förutsättningarna härför är uppfyllda, jfr avsnitt 21.

Huruvida tillhandahållande av reklamplats utgör en särskild tjänst får bedömas utifrån avtalets innebörd. Avgörande faktorer är storleken och synligheten på reklamplatsen samt vilka exponeringsmöjligheter kunden får för att göra reklam.

Lease-leaseback av fastighet

Regeringsrätten har till skillnad från Skatterättsnämnden funnit att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal utgör omsättning av en tjänst i ML:s mening (RÅ 2000 not. 172). Se vidare avsnitt 6.3.

Bostäder på fartyg

Skatterättsnämnden har ansett att uthyrning av bostäder ombord på fartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. Uthyrningen ansågs inte hänförlig till upplåtelse av hyresrätt

till fastighet (SRN 2003-04-25). Jfr även avsnitt 19.2.2.1 angående husbåt.

Bostadsmoduler

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och funnit att ett bolags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning till s.k. tröskelboende, skulle betraktas som en från skatteplikt undantagen upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet (RÅ 2005 not. 78).

Bostadsrätt för fritidsboende

Skatteverket anser att när en bostadsrättsförening upplåter en bostadsrättslägenhet som nyttjas av bostadsrättshavaren enligt vissa samägarvillkor under en vecka varje år på obegränsad tid, är denna upplåtelse en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML. En bostadsrättsförening ska enligt bostadsrättslagen ha som ändamål att upplåta lägenheter med bostadsrätt till medlemmar på obegränsad tid. Innehållet och syftet i bostadsrättsföreningens verksamhet kan därför inte anses vara att aktivt tillhandahålla tillfälligt boende gentemot bostadsrättshavarna. Upplåtelser av bostadsrätter skiljer sig således väsentligt från det som gäller vid uthyrning av rum eller lägenhet i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Upplåtelse av lägenheter med bostadsrätt kan inte heller anses ske i konkurrens med hotellverksamhet även om det är fråga om fritidsbostäder. Bostadsrättsföreningens upplåtelse gentemot medlemmarna utgör därför inte en rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet i ML:s mening (Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111).

Ersättning för att ingå hyresavtal

EU-domstolen har uttalat att en hyresgäst som mot ersättning ingår avtal med fastighetsägaren om att bli hyresgäst inte tillhandahåller fastighetsägaren någon från skatteplikt undantagen fastighetstjänst. I stället kan ersättningen anses avse tillhandahållande av annan tjänst, t.ex. reklam.

Målet avsåg en fastighetsägare som betalade ersättning för att få hyra ut en del av fastighet till ett prestigefyllt företag i syfte att göra fastigheten mer attraktiv för andra hyresgäster.

EU-domstolen konstaterade vidare, i samma mål, att detsamma gäller i fråga om ersättning som fastighetsägaren utger till en person som ingår optionsavtal om att hyra en del av fastighet. Detta gäller även om hyresgästen utnyttjar optionerna och accepterar att ingå hyresavtal i utbyte mot den aktuella ersättningen som till dess varit insatt på särskilt konto hos hyresgästen. Domstolen har i det aktuella fallet särskilt poängterat att hyresgästen vid betalningstillfället inte sedan tidigare hade någon rätt att disponera någon del av fastigheten.

Av domen kan utläsas att det inte är alla tjänster som medför att nyttjanderätt till fastighet uppkommer, ändras, överläts eller upphör, som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet. Det krävs att ett uthyrningsförhållande redan föreligger vid den tidpunkt som ersättningen utges (C-409/98, Mirror Group).

Ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet

EU-domstolen har uttalat att den tjänst en hyresgäst tillhandahåller en fastighetsägare, genom att avstå från ett existerande hyresavtal mot ekonomisk ersättning, inte utgör en skattepliktig omsättning. Uthyrningen av den aktuella fastigheten var undantagen från skatteplikt och enligt EU-domstolen ska i sådant fall ett avstående från hyresavtalet behandlas på samma sätt. EU-domstolen tog inte ställning till vad som skulle ha gällt om fastighetsägaren varit skattskyldig för uthyrningen (C-63/92, Lubbock Fine).

Skatteverket anser att en hyresgäst som erhåller ersättning från hyresvärden för att återlämna besittningsrätten till fastighetsägaren, inte blir skattskyldig för detta för att fastighetsägaren har varit frivilligt skattskyldig för uthyrningen. Vid upplåtelse av exempelvis parkeringsplatser som medför en obligatorisk skattskyldighet kommer däremot hyresgästen att bli skattskyldig om denne, inom ramen för en yrkesmässig verksamhet, erhåller en ersättning för att återföra besittningsrätten till fastighetsägaren (Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 598946-07/111).

Förbindelse att överta hyresavtal

EU-domstolen har uttalat att ersättning som en hyresgäst betalar ut till en person, som inte tidigare har någon rätt att disponera fastigheten, för att denne ska överta en hyresrätt, inte omfattas av undantaget från skatteplikt rörande fastighetsupplåtelse. Av målet framgår att en befintlig hyresgäst, Wako, betalade en ersättning till Cantor Fitzgerald för att det senare företaget skulle överta det hyresavtal som Wako hade ingått med hyresvärden (C-108/99, Cantor Fitzgerald).

Uppställning av automat

EU-domstolen har uttalat att det inte var fråga om uthyrning av fast egendom enligt artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet om en lokal innehavare till en automatägare upplåter en rätt att installera och driva cigarettautomater i en lokal. Domstolen ansåg att upprättat avtal i stället fick anses avse en tjänst som innebar en rätt att med ensamrätt sälja cigaretter i lokalen. Av målet framgick att ingånget avtal mellan parterna inte fastställde någon bestämd yta eller plats i lokalen på vilken automaterna skulle installeras. Automaterna kunde flyttas alltefter lokal-

innehavarens önskan så länge som placeringen gjorde det möjligt att säkerställa största möjliga försäljning. Avtalet gav inte ägaren av automaterna en rätt att kontrollera eller begränsa tillträdet till platsen på vilken automaterna fanns. Den rätt som automatägaren hade avseende tillträde till automaterna begränsades till affärslokalernas öppettider och kunde inte utnyttjas utan lokalinnehavarens samtycke. Samma förhållande gällde tredjemans tillträde till automaterna (C-275/01, Sinclair Collis).

Privat nyttjande

EU-domstolen har ansett att privat bruk av en byggnad som tillhör den skattskyldiges rörelse inte omfattas av undantaget avseende uthyrning av fast egendom (artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet). EU-domstolen motiverade sitt ställningstagande med att uthyrning av fast egendom i den mening som avses i aktuell artikel i huvudsak består av att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommit, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den. Ett privat nyttjande av en byggnad uppfyller inte dessa villkor. Privat bruk utmärks nämligen av att det saknas avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att ta bostaden i besittning och att utesluta andra från den.

Bakgrund till frågan i EU-domstolen var en tvist mellan Seeling och den tyska skattemyndigheten. Seeling hade uppfört en byggnad som delvis användes i mervärdesskattepliktig verksamhet, delvis som privatbostad. Seeling hade gjort avdrag för all ingående skatt belöpande på byggnaden och uttagsbeskattade i gengäld det privata nyttjandet. Den tyska skattemyndigheten ansåg att det privata nyttjandet var att jämställa med från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. Skattemyndigheten ansåg av den anledningen att avdragsrätt inte skulle föreligga för ingående skatt belöpande på den del av byggnaden som användes som privatbostad. Som framgår ovan instämde EU-domstolen inte i denna bedömning (C-269/00, Seeling).

Det bör i detta sammanhang framhållas att Sverige har ett avdragsförbud för ingående skatt hänförlig till en stadigvarande bostad (8 kap. 9 § ML). EU-domen kan dock bli tillämplig i fall då det privata nyttjandet inte avser en stadigvarande bostad.

19.3.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

I detta avsnitt redovisas exempel på sådana upplåtelser där fastigheten får anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

Sammanträdesrum m.m.

Vad gäller sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler torde det som regel vara fråga om lokalupplåtelser där inslaget av anordningar är obetydligt, varför sådana upplåtelser normalt undantas från skatteplikt. Uthyrningen kan falla under hyreslagen.

Korttidsuthyrning av gymnastiksal kan dock omfattas av skatteplikt, se vidare avsnitt 19.4.11.

Upplåtelse av enbart lokaler för teater, festvåningar och konsert-hus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. När serverings-tjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning får dock lokalen normalt anses underordnad serveringstjänsten. Beträffande konferensarrangemang, se avsnitt 19.3.4.

Kontorshotell

Skatterättsnämnden har uttalat att ett företags tillhandahållande av möblerade kontorsrum samt ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Enligt avtalet hade kunden inte tillgång till ett visst rum utan kunde tilldelas annan arbetsplats. De aktuella tjänsterna tillhandahölls mot en grundavgift som inkluderade tillgång till möblerade kontorsrum, telefonist, gemensam reception med receptionist, värme, luftkonditionering, belysning och el, städning, reparation och tillsyn av kontorsutrustning samt tillträde till kök, badrum samt kopieringsrum. Skatterättsnämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de kontorstjänster som tillhandahölls mot en grundavgift inte efterfrågades i sig av förhyraren, utan fick anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstod som underordnade denna (SRN 2002-01-08). Se även avsnitt 19.3.3.

Angående stadigvarande uthyrning av utrymmen med självständig karaktär med frivillig skattskyldighet, se avsnitt 21.2.1.2.

Datorhall

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, och funnit att ett bolags uthyrning av datorhall anpassad för hög säkerhet samt tillhandahållande av plats i skåp i datorhall för kundens datorservrar, s.k. colocationtjänst, i sin helhet utgör en från skatteplikt undantagen upplåtelse av nyttjanderätt av fastighet. Den omständigheten att en lokal i större eller mer begränsad

omfattning på olika sätt anpassats för hyrestagarens verksamhet förtar inte upplåtelsen dess mervärdesskatterättsliga karaktär av fastighetsupplåtelse. Det centrala i bolagets tillhandahållande är att tillhandahålla den aktuella lokalen. Den utrustning av olika slag som ska erbjuda en säker driftmiljö för hyresgästens servrar och andra IT-system, såsom nedgrävda fiberanslutningar, dieselaggregat för strömförsörjning m.m., ansågs inte utgöra separata, från lokalupplåtelsen skilda, tjänster. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet av datorhall i sin helhet utgjorde en inte skattepliktig omsättning avseende upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Colocation-tjänsten innefattade kyla, el och kommunikation och avtals-tiden var 36 månader, med förlängning med tre månader om inte avtalet sagts upp inom angiven tid. Skatterättsnämnden ansåg att även om skåpen var av en begränsad storlek skulle upplåtelsen av dem i allt väsentligt bedömas som en upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. I den mån de övriga tillhandahållandena som ingår i upplåtelsen inte omfattas av undantaget för elektricitet m.m. enligt 3 kap. 2 § andra stycket ML har de enligt Skatterättsnämnden ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstår som underordnad denna (RÅ 2008 not. 48).

**Trottoar,
gatumark,
tomtmark m.m.**

Upplåtelser av trottoar, gatumark, tomtmark m.m. avser vanligtvis hyra av mark för uppställning av containers, byggnadsställningar m.m. Sådana upplåtelser för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefria.

19.3.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer

**Lägenhets-
uthyrning och
städtjänster**

EU-domstolen har funnit att städtjänster av gemensamma utrymmen inte omfattas av begreppet uthyrning av fast egendom, då städtjänsten faktureras separat i förhållande till uthyrningen av lägenheterna.

Domstolen pekade dels på att undantagen i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, då de innebär ett avsteg från principen om att mervärdesskatt ska utgå på varje tillhandahållande, dels att varje tillhandahållande i regel ska betraktas som separat och självständigt. Domstolen erinrade vidare om att uthyrning av fast egendom enligt mervärdesskattedirektivet kännetecknas av att en hyresvärd ger en hyresgäst rätt att, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt. Av detta följer att även

om tillhandahållandet av städning av gemensamma utrymmen i en fastighet är knutet till själva nyttjandet av hyreslägenheten, omfattas inte städtjänsten med nödvändighet av begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till de särskilda omständigheter som var aktuella i detta mål, ansåg domstolen att uthyrningen och städtjänsten utgjorde två självständiga och från varandra särskiljbara transaktioner. Städtjänsten ingick därför inte i den från skatteplikt undantagna uthyrningen av fast egendom (C-572/07, RLRE Tellmer Property).

Lokaler utrustade för vård- verksamhet

Skatteverket anser att tillgången till särskild utrustning i samband med uthyrning av vårdlokaler inte kan vara ett underordnat led i lokalupplåtelsen, utan ska ses som ett separat tillhandahållande som är skattepliktigt. Om det utgår gemensam ersättning enligt avtalet ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna delas upp. Utöver behandlingsrum ingår tillgång till gemensamma utrymmen i uthyrningen. Rummen är utrustade med behandlingsbänkar och gemensamhetsutrymmena med tränings- och gymutrustning samt avancerad behandlingsapparat (Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111).

Uthyrning av arbetsplatser m.m.

Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar vanligen en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet. Det innebär att delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen bör tillämpas beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Exempel på sådana upplåtelser är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell.

Kontorshotells tillhandahållande av servicetjänster

Kammarrätten har bedömt att ett bolags tillhandahållande av servicetjänster i verksamhet med kontorshotell såsom reception, posthantering, telefon, konferens, städning m.m. åt sina hyresgäster, måste ses som flera fristående tillhandahållanden i förhållande till lokaluthyrningen. Av KR:s domskäl framgick bl.a. att servicetjänsterna var omfattande och utgjorde en stor del av de totala kostnaderna för hyresgästerna samt att tjänsterna anpassats efter deras önskemål och att de därför måste anses ha efterfrågats i sig av hyresgästerna (KRNS 2008-11-21, mål nr 3782-07, 3785-07 och 3786-07). Se även avsnitt 19.3.2.

**Arenabolags
upplåtelse av
arena, rink m.m.**

Även vid företags upplåtelse av såväl arena, eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift, ljus, ljud och inredning till en arrangör av t.ex. idrotts-, konsert- och mässarrangemang, anses tillgången till arenan/lokalen så central i en sådan upplåtelse, att denna tjänst normalt är en självständig fastighetsupplåtelse. Således utgör denna tjänst liksom övriga tjänster självständiga prestationer för vilka skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

**Torg- och
marknadsplatser**

Skatteverkets bedömning av i vilka fall upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del framgår av en skrivelse. Skatteverket anser att en uppdelning av beskattningsunderlaget mellan markupplåtelse och andra tjänster bör ske i de fall marken varken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller utgör ett underordnat led i tillhandahållande av annan tjänst. För att skatteplikt ska föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster (RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100). Se även vad som sägs om festivaler i avsnitten 19.3.4 och 28.4.2.

Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av i första hand lokalupplåtelsen anses utgöra ett hyresavtal och kan därför vara undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Om det i ett rörelsearrende ingår uthyrning av inventarier eller andra skattepliktiga tillhandahållanden såsom t.ex. upplåtelse av rättigheter (varumärke, firma m.m.), ska ersättningen normalt delas upp i en skattefri respektive en skattepliktig del. Lokalupplåtelsen i dessa fall blir då skattepliktig endast om beslut om frivillig skattskyldighet meddelats. Se kammarrättsdom och förhandsbesked under franchising nedan.

Franchising

Någon skatterättslig eller allmän civilrättslig definition av begreppet franchising finns inte. I lagen (2006:484) om

franchisegivares informationsskyldighet avses med franchiseavtal ett avtal varigenom en näringsidkare (franchisegivaren) kommer överens med någon annan (franchisetagaren) om att denne mot ersättning till franchisegivaren ska använda franchisegivarens särskilda affärsidé om marknadsföring och försäljning av varor eller tjänster. Som ytterligare förutsättningar för att ett avtal ska anses vara ett franchiseavtal gäller att franchisetagaren ska använda franchisegivarens näringskännetecken eller andra immateriella rättigheter samt medverka vid återkommande kontroller av att avtalet följs. Definitionen gäller vid tillämpning av nämnda lag, men kan vara till ledning även i andra sammanhang.

En franchisetagare kan utöver affärskonceptet erbjudas service i skilda former av franchisegivaren och förbinda sig att av denne köpa vissa varor och tjänster. I många fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer, snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda affärsidé, varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. När franchiseavtalet även innebär upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrangemang enligt ovan.

Kammarrätten har funnit att skattskyldighet för upplåtelsen av verksamhetslokaler i ovanstående fall endast föreligger om uthyraren meddelats ett särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Kammarrätten har också uttalat vad som kan betraktas som egen användning respektive vidareuthyrning av lokal. Upplåtaren (bolaget) hävdade att äganderätten till de varor som stod uppställda i de lokaler som disponerades gemensamt av bolaget och franchisetagarna i sin helhet tillkom bolaget. Detta skulle medföra att bolaget, som tecknat kontrakt med fastighetsägaren, bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet i lokalerna. Enligt kammarrätten gav en tolkning av de franchiseavtal som ingåtts och omständigheterna i övrigt inte utrymme för en annan bedömning än att lokalerna skulle anses helt vidareuthyrda till franchisetagarna och att upplåtaren inte bedrev egen mervärdesskattepliktig verksamhet i dessa lokaler (KRNG 1997-10-17, mål nr 7705-1996).

Skatterättsnämnden har i två olika ärenden – det ena gällde franchising och det andra gällde arrende av en bensinstation – uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid franchising och vid rörelsearrende. Motiveringen var att det är fråga om klart avskiljbara prestationer (SRN 1992-07-10, franchising och SRN 1994-11-17, arrende av bensinstation).

En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt förhandsbeskeden. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller inte, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier, rättigheter m.m.

19.3.4 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led

I detta avsnitt lämnas vissa exempel på när upplåtelse av fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat tillhandahållande. Därvid måste flera faktorer beaktas.

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst och inte en skattefri fastighetsupplåtelse. Se även C-275/01, Sinclair Collis, avsnitt 19.3.1.

Nyttjandet av verksamhetstillbehör eller andra varor eller tjänster utgör en sådan väsentlig del av tillhandahållandet att tillträdet till fastigheten utgör ett helt underordnat led i sammanhanget, exempelvis upplåtelse av musikstudio. Även sådant tillhandahållande bör då anses som skattepliktig omsättning av tjänst.

Tvätt- och servicehallar

Vad gäller upplåtelse av rätt att nyttja tvätt- och servicehallar på bensinstationer får möjligheten att nyttja viss utrustning ses som överordnad lokalen. Sådana tjänster blir därför skattepliktiga.

Tillgång till särskild utrustning

I situationer när rätten att använda sig av särskild utrustning är det väsentliga i uthyrningen, kan tillträdet till lokalen framstå som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen i sin helhet blir skattepliktig. Detta kan var fallet t.ex. vid upplåtelse av utrustad arbetsplats i verkstad, eller av inspelningsstudio och vid uthyrning av frisörstolar (arbetsplatser) i en frisersalong.

**Arbetsplats
med dator**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att tillhandahållande av s.k. "Sidewalk Workstation", inte utgör omsättning av en sådan tjänst avseende upplåtelse av rätt till fastighet som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Tillhandahållande av Sidewalk Workstation innebär att en plats med bord och stol samt en persondator med uppkoppling till Internet ställs till kunders förfogande i t.ex. trafikterminaler, caféer med flera platser. Enligt Skatterättsnämnden var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internet-uppkoppling (RÅ 2005 not. 68).

**Bordsplats m.m.
vid datorfestival**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att ett bolags tillhandahållande av bord- och sovplats vid en datorfestival, inte utgör en sådan fastighetsupplåtelse som är undantagen från skatteplikt. Vid datorfestivalen erbjuds deltagarna att mot inträde under fyra dagar ägna sig åt spel, kommunikation, programmering, film, musik osv. I inträdet ingår dessutom förutom bord- och sovplats även tillgång till Internet-uppkoppling. Skatterättsnämnden har ansett att en sådan festival i huvudsak framstår som en mötesplats för datorintresserade deltagare och att dessa besöker festivalen främst för att tillsammans med andra kunna delta i de aktiviteter m.m. som erbjuds. De bord- och sovplatser som bolaget tillhandahåller framstår närmast som ett medel för detta att på bästa sätt tillhandahålla de tjänster i form av olika aktiviteter m.m. som efterfrågas av aktuella deltagare, vilka utgör en majoritet av dem som besöker festivalen. Vad bolaget tillhandahåller utgör således varken en upplåtelse av en rätt till del i en fastighet eller en sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML (RÅ 2009 not. 110).

**Utrymme för
spelverksamhet**

Kammarrätten har funnit att upplåtelse av utrymme i restauranglokal för kasinospel är en mervärdesskattepliktig tjänst. I avtalet anges att restaurangföretaget upplåter en avgränsad del av lokalerna till kasinobolaget. Det anges dock inte någon bestämd yta av lokalen som upplåts och inte heller var i lokalen spelverksamheten ska få äga rum eller vilka rättigheter kasinobolaget har till lokalerna. Avtalet hindrar inte att restaurangföretaget upplåter lokalen för andra spelformer till andra bolag, vilket också har skett, eller för annan verksamhet så länge det inte inkräktar på kasinobolagets verksamhet. I domskälen hänvisade kammarrätten till C-275/01 Sinclair Collis, och angav att överenskommelsen inte inneburit att restaurangföretaget

upplåtit en hyresrätt eller annan nyttjanderätt till fastigheten. Enligt kammarrätten har överenskommelsen till övervägande del inneburit att restaurangföretaget mot ersättning gett kasinobolaget ensamrätt att bedriva spelverksamhet i restauranglokalen, vilket är en tjänst som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt (KRNJ 2005-09-07, mål nr 2945-03).

Festivaler

Skatteverket anser att exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang såsom festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste dock ske i det enskilda fallet. I övrigt behandlar skrivelsen när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del (RSV 1997-12-07, dnr 11805-99/100). Se avsnitten 19.3.3 och 28.4.2.

Konferens- arrangemang

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och funnit att ett s.k. sammansatt konferensarrangemang, som tillhandahålls av den som inte bedriver hotellrörelse, i sin helhet utgör en skattepliktig omsättning och att beskattning ska ske med 25 %. I det fall som prövades av Skatterättsnämnden erbjuds konferensdeltagarna ett stort antal tjänster utöver den relativt begränsade dispositionsrätten till de lokaler där konferensen hålls. Skatterättsnämnden fann därför att lokalupplåtelsen i ett sådant sammansatt konferensarrangemang endast är ett medel att på bästa sätt kunna tillhandahålla kunden den efterfrågade tjänsten avseende arrangemangen (RÅ 2007 ref. 33).

Skatteverket anser att den som upplåter en konferenslokal och utöver lokalen samtidigt erbjuder kunden andra tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Exempel på vad kunden där minst har tillgång till är personal, som kan bistå kunden med administrativa göromål, teknisk utrustning såsom bl.a. AV-utrustning och olika slag av förtäring såsom förfriskningar, kaffe och måltider. Skatt ska då tas ut med 25 % oavsett om tjänsten tillhandahålls av någon som även erbjuder logi eller inte. Logi ska dock beskattas för sig och inte som en del av konferensarrangemanget. Detsamma gäller för resor och andra tjänster som inte normalt ingår i ett konferensarrangemang. Den som upplåter lokal utan att samtidigt erbjuda kunden normala kringtjänster för ett konferensarrangemang tillhandahåller en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse (Skatteverket 2007-09-28, dnr 131 542246-07/111).

19.4 Ej undantaget från skatteplikt

Av föregående avsnitt framgår att upplåtelse av fastighet som huvudregel är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även för upplåtelse av fastighet. Av 3 kap. 3 § ML framgår i vilka fall skatteplikt föreligger. Nedan redogörs för dessa fall i den ordning som de anges i lagen.

19.4.1 Verksamhetstillbehör

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör (3 kap. 3 § första stycket 1 ML).

Verksamhetstillbehör är fastighet (1 kap. 11 § ML). Vad som förstås med verksamhetstillbehör framgår av 12 § samma kapitel. Verksamhetstillbehör utgörs av annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten. Exempel på verksamhetstillbehör kan vara hyllor och skyltfönster i butikslokal, utrustning i konferensrum, kylaggregat i datorhallar och reklamskyltar.

Jämför avsnitt 19.2 där ML:s fastighetsbegrepp behandlas och bilaga 16 där det finns fler exempel på verksamhetstillbehör.

19.4.2 Växande skog m.m.

Omsättning är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 2 ML när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller punkten 3 (se avsnitt 19.4.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

19.4.3 Jordbruksarrende m.m.

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete (3 kap. 3 § första stycket 3 ML).

Vad som utgör jordbruksarrende regleras i 9 kap. JB. Med jordbruksarrende avses sådant arrende varigenom jord upplåtes till brukande (9 kap. 1 § JB). Det bör påpekas att även om bostadsfastighet ingår i arrendet omfattas även denna av skatte-

plikten. Å andra sidan har arrendatorn avdragsrätt för hela den ingående skatten på arrendet (8 kap. 10 § första stycket ML). Här föreligger således en skillnad jämfört med hur utgiften för arrendet behandlas i inkomstskattehänseende, där avdragsrätt ej föreligger till den del arrendet är hänförligt till bostadsdelen. Beträffande avdragsrätt, se även avsnitt 14.6.2.

Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlægga s.k. avträdesersättning vid till- eller frånträde av arrende. Sådan betalning anses inte avse omsättning i ML:s mening. Varken skattskyldighet eller avdragsrätt uppkommer därför.

**Jakt, fiske
eller bete**

Upplåtelse av rätt till bete är skattepliktig liksom upplåtelse av jakt- och fiskerätt. Detta innebär bl.a. att försäljning av fiskekort utgör en sådan upplåtelse som mervärdesbeskattas om det sker i en yrkesmässig verksamhet.

**Avverkningsrätt
till skog**

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnitten 4.7.6 och 18.4.6.

19.4.4 Rumsuthyrning

**Hotellverksamhet,
campingplatser**

Skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet (3 kap. 3 § första stycket 4 ML). Skattesatsen är 12 %, se avsnitt 13.3.1.

**Samtidiga till-
handahållanden**

Hotelltjänster bör omfatta, förutom själva rumsuthyrningen, även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt.

Hotellfrukost

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och funnit att i de fall där gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost), ska en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster (RÅ 2001 ref. 69).

Skatteverket anser att försäljning av varor från s.k. minibar bör anses som varuförsäljning.

Skattesatsen 12 % bör inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på andra varor än livsmedel som försäljs i hotellens kiosker. I stället gäller skattesatsen 25 %. För tidningar och böcker är dock skattesatsen 6 %.

**Möblerade
lägenheter
Hotellagen**

Skatterättsnämnden har ansett att uthyrning av möblerade lägenheter är skattepliktig rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Sökandebolaget hyrde ut möblerade lägenheter till företag och organisationer och verksamheten omfattade cirka 90 lägenheter, utrustade för självhushåll. Telefon, sänglinne, handdukar och städning m.m. kunde tillhandahållas mot särskild avgift. Hyrestiden varierade mellan ett dygn och sex månader. I motiveringen uttalade Skatterättsnämnden att avgörande för bedömningen av om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML är inte om lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. I förhandsbeskedet åberopades EU-domen C-346/95, Blasi (SRN 1998-06-15).

Rum och stugor

Skatteverket anser att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter enligt EU-domstolens dom i målet C-346/95, Blasi, bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas. I övrigt uttalar sig Skatteverket om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter (Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111).

**Bostadsrätts-
förenings
korttidsuthyrning**

Skatteverket anser att när en bostadsrättsförening hyr ut möblerade rum och lägenheter för tillfällig logi, utan att fråga är om upplåtelse av bostadsrätt, kan föreningen bedriva en sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet för vilken skatteplikt föreligger. Detta kan ske genom att bostadsrättsföreningen bistår medlemmarna med att i eget namn hyra ut deras lägenheter under den tid medlemmen inte själv nyttjar dessa. Eventuell skattskyldighet för mervärdesskatt ska då bedömas i varje led för sig (Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111). Se även Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111.

**Lång- och
korttidsuthyrning**

Skatterättsnämnden har besvarat ett antal frågor rörande skatteplikt för omsättningen beträffande ett bolags uthyrning av ett fritidshus. Nedan följer en redogörelse av förhandsbeskedet (SRN 2000-10-04).

Bolaget som bedrev en mervärdesskattepliktig försäljningsverksamhet uppförde en byggnad på egen fastighet för uthyrning. Såväl långtids- (ett år eller längre) som korttidsuthyrning till olika hyresgäster var aktuell. Sänglinne, hand-

dukar och städning skulle kunna tillhandahållas mot särskild avgift vid korttidsuthyrning.

Skatterättsnämnden ansåg med stöd av 3 kap. 3 § andra stycket ML att bolagets långtidsuthyrning direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning var skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. För att skattskyldighet ska föreligga krävs dock att fastighetsägaren ansöker om och beviljas så kallad frivillig skattskyldighet för uthyrningen, se avsnitt 21.

På frågan om bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet uttalade Skatterättsnämnden, bl.a. med hänvisning till RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, att det avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML är innehållet i och syftet med verksamheten. Eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är den enligt Skatterättsnämndens mening att hänföra till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i mervärdesskattehänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten endast omfattade en fritidsbostad. Skatterättsnämnden menade att detta ställningstagande var i överensstämmelse med bestämmelserna i direktivet (artiklarna 135.11 och 135.2 a i mervärdesskattedirektivet) och det principiella synsätt som uttrycks i EU-domstolens dom i målet C-346/95, Blasi.

Skatterättsnämnden ansåg alltså att en uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör stadigvarande bostad och att uthyrningen i det fall som ovan beskrivs omfattas av skatteplikt

Skatterättsnämnden har uttalat sig i en fråga som avser ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag. Lägenheterna skulle användas som komplement till hyresgästens (hotellföretagets) sedvanliga rumsuthyrning i hotellverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att uthyrningen utgjorde skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. För skattskyldighet förutsätts också att Skatteverket

meddelat ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrningen (SRN 2001-11-21).

Ett hotellföretags eller ett stuguthyrningsföretags skattskyldighet omfattar även uthyrning av lägenheter och stugor som hotellföretaget hyrt av privatpersoner eller övriga som inte är skattskyldiga. En förutsättning härför är att det för hyresgästen framstår som om han hyr direkt av företaget, dvs. att avtal ingås med företaget som också uppbär likviden för den tillhandahållna hyrestjänsten. Det bör även finnas ett företagansvar för eventuella brister och felaktigheter i lägenheterna eller stugorna.

Är det däremot fråga om ett renodlat förmedlingsförhållande där hyresavtalet är direkt mellan hyresgäst och ägare/innehavare blir förmedlaren inte skattskyldig för hela hyreslikviden, utan endast för sin förmedlingsprovision. Det bör i samband härmed påpekas att sådana förmedlingsprovisioner beskattas med 25 %.

Campingplatser

Vid upplåtelse av campingplatser eller motsvarande ingår tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter som ett naturligt led i upplåtelsen och bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 %.

Skatteverket anser att försäljning av s.k. giltighetsmärken för camping utgör omsättning av en rättighet som ska beskattas med 25 % (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111). Se även avsnitt 13.3.1.

Gästhamnsavgift

Skatteverket anser att gästhamnsavgifter inte kan anses utgöra ett led i campingverksamhet, då den beskrivning av vad som utgör camping enligt prop. 1989/90:111 s. 197, inte omfattar gästhamnsupplåtelser. Beskattning bör således ske med 25 % (RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901). Se även avsnitt 13.3.1.

Bed & breakfast

Uthyrning av möblerade rum inklusive frukost, s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rumsuthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet. Beträffande yrkesmässighet, se avsnitt 7.

Ungkarlshotell, studentrum m.m.

Upplåtelse av rum eller lägenheter av stadigvarande karaktär, t.ex. ungarshotell, studentrum eller gästförskarbostäder, anses inte skattepliktig. Tillfällig upplåtelse av lägenheter till företags anställda eller gäster är vanligtvis inte heller skattepliktig hotellrörelse.

- Kursgård** Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).
- Flyktingförläggning** Regeringsrätten har funnit att uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande m.fl. ska betraktas som hotellverksamhet vilken således medför skattskyldighet (RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82).
- Vårdanstalter, internatskola** Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denna. En förutsättning härför är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.
- Elevhem** Skatteverket anser att ett elevhem som drivs av en kommun, har en sådan anknytning till undervisningsverksamheten vid en kommunal skola att elevhemmet utgör en integrerad och underordnad del av undervisningsverksamheten. En förutsättning är att boendet tillhandahålls av samma kommun som tillhandahåller utbildningen. En annan förutsättning är att boendet vid elevhemmet endast är avsett som logi åt elever vid deltagande i undervisning utanför hemorten på motsvarande sätt som vid internatskolor, folkhögskolor etc. (Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111).
- Hälsohem** På ett hälsohem erbjöds kost och logi samt gymnastik, bad, solarium etc. Det fanns tillgång till sjuksköterska, homeopat och zonerapeut. Hälsohemmet var emellertid inte registrerat som en sjukvårdsanstalt hos Socialstyrelsen. Verksamheten ansågs som tillhandahållande av kost och logi i en pensionatsrörelse, dvs. skatteplikt förelåg (RSV/FB Im 1986:1).
- Feriekurser** Konfirmationsundervisning, feriekurser m.m. bedrivs ofta i mindre fast organiserade former och i enskild regi. Förutom utbildning tillhandahålls även kost och logi. Kurser av sådant slag hänförs inte till skattefri utbildning.
- Skattefrihet gäller tillhandahållande som sker som ett led i skattefri utbildning, jfr 3 kap. 8 § andra stycket ML. För tillhandahållanden som sker som ett led i annan utbildning gäller

de allmänna reglerna i ML vid gemensamt tillhandahållande, dvs. en uppdelning ska ske enligt 7 kap. 7 § ML.

Ridläger

Ridutbildning hänförs till idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (prop. 1996/97:10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.

19.4.5 Parkeringsplatser

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet (3 kap. 3 § första stycket 5 ML). I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 135.2 b.

EU-domstolen har uttalat att direktivets bestämmelse om skatteplikt för parkering av fordon (artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet) inte enbart omfattar upplåtelse av öppna platser utan uthyrning av alla platser som är utformade för att användas till parkeringsändamål, inklusive garageplatser. Detta trots att det i målet hade framförts den invändningen att skatteplikten för upplåtelse av parkering endast skulle bli aktuell vid korttidsupplåtelser (173/88, Morten Henriksen).

EU-domstolen har uttalat att artikel 135.2 b inte ska ges en snäv tolkning. Enligt -domstolen ska bestämmelsen tolkas så att den är allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar (C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn).

Skatteverket anser vad gäller parkeringsplatser att det inte bör ställas några högre krav på platsernas byggnadstekniska utformning eller tekniska utrustning såsom att det måste vara fråga om asfalterade platser eller att en parkeringsautomat måste finnas. Även upplåtelser av platser som inte är särskilt iordningsställda, exempelvis på gräsmark, får anses utgöra en plats för parkering av fordon som omfattas av skatteplikten när denna upplåts för att användas till att parkera fordon (Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111).

Anknytning till affärslokal eller bostad

Skatteverket anser att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal eller bostad är underordnad tillhandahållandet av lokalen/bostaden. I mervärdesskattehanseende ska då upplåtelsen av parkeringsplatsen beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden. För att en sådan nära anknytning ska föreligga krävs

dels att parkeringsplatserna och lokalen/bostaden hyrs ut av samma hyresvärd, dels att parkeringsplatserna finns i samma fastighetskomplex eller annars ligger i nära anslutning till lokalen/bostaden. Det saknar då betydelse om det rör sig om en bestämd parkeringsruta eller en rättighet att utnyttja en viss parkeringsanläggning utan att en bestämd parkeringsruta är reserverad (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111).

Skatteverket anser att kravet i ovanstående skrivelse på avtal mellan samma parter medför att uthyrning av parkeringsplats inte kan ses som underordnat bostadsupplåtelsen när en andrahandshyresgäst hyr parkeringsplats direkt från fastighetsägaren. Motsvarande gäller i de fall en fastighetsägare har tecknat bostadshyreskontrakt med en person men kontrakt beträffande parkeringsplats med annan person boende i samma lägenhet (Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 790481-06/111).

Upplåtelse till andra än boende

Regeringsrätten har fastställt två förhandsbesked och funnit att en bostadsrättsförening ska vara skattskyldig för uthyrning av garageplatser (parkeringsplatser) till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. Uthyrningen utgjorde en sådan yrkesmässig parkeringsverksamhet som är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. I det ena målet ansågs uthyrningen yrkesmässig med motiveringen att upplåtelsen avsåg en näringsfastighet (RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2006 not. 53).

Av Skatterättsnämndens motivering i målet RÅ 2003 ref. 80 framgår bl.a. med hänvisning till en dom i EU-domstolen, 173/88, Morten Henriksen, att upplåtelse av parkeringsplatser till boende inte kan anses vara undantagen från skatteplikt om inte två förutsättningar är uppfyllda. Dels måste parkeringsplatsen och fastigheten ingå i ett enda fastighetskomplex, dels måste parkeringsupplåtelsen och bostadsupplåtelsen ske av en och samma hyresvärd.

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och gjort motsvarande bedömning som i målen RÅ 2003 ref. 80 och 2006 not. 53 avseende ett kommanditbolags upplåtelse av parkeringsplatser till andra än boende i fastigheten (RÅ 2006 not. 54).

Skatterättsnämnden har ansett att en bostadsrättsföreningens upplåtelse av parkeringsplatser i föreningens fastighet till andra än innehavare av bostadslägenhet i fastigheten utgör en yrkesmässig verksamhet, som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för föreningen (jfr RÅ 2003 ref. 80). De omständigheter angående gemensam förvaltning m.m. som föreningen åberopat medförde inte någon annan bedömning. Föreningen

ansågs därför skattskyldig för de i ärendet aktuella upplåtelseerna (SRN 2007-04-25).

Dessa förhandsbesked är även tillämpliga när en fastighetsägare upplåter parkeringsplats till någon som är anställd hos den som hyr verksamhetslokal. I ett sådant fall är därför inte upplåtelsen av parkeringsplatsen underordnad fastighetsägarens uthyrning av verksamhetslokal.

**Upplåtelse
i flera led**

Skatteverket anser att upplåtelse av markanläggning eller byggnad anpassad för parkering till någon som i sin tur hyr ut parkeringsplatser inte är undantagen från skatteplikt. En sådan upplåtelse medför obligatorisk skattskyldighet till mervärdesskatt i samtliga led (Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113).

**Kommunal
parkerings-
verksamhet**

Skatteverket anser att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på kvartersmark eller i parkeringshus inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Enligt Skatteverket är därför en kommun skattskyldig vid upplåtelse av parkeringsplatser i dessa fall (Skatteverket 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111).

Skatteverket anser att då parkeringsverksamhet är utsatt för konkurrens i Sverige idag, ska all parkeringsverksamhet omfattas av den konkurrensregel i 4 kap. 7 § andra stycket ML som infördes fr.o.m. den 1 januari 2008. Skatteverket anser också att det föreligger en icke försumbar konkurrensnedvridning inom t.ex. parkeringsverksamheten i Sverige. Yrkesmässighet föreligger därför för samtliga offentligt rättsliga organ som tillhandahåller parkeringsplatser i parkeringsverksamhet oavsett var dessa tillhandahållanden äger rum (Skatteverket 2008-11-26, dnr 131 559222 08/111).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och därvid ansett att en kommuns gatuparkeringsverksamhet är skattepliktig. Som skäl angav Regeringsrätten att det finns ett samband mellan prissättningen i en kommuns gatuparkeringsverksamhet och prissättningen i övrig parkeringsverksamhet på tomtmark och i parkeringshus som såväl kommuner som privata aktörer bedriver. Den konkurrenspåverkan som därigenom kan komma att uppstå får antas vara tillräckligt stor för att konkurrensregeln i 4 kap. 7 § andra stycket ML ska tillämpas (RR 2010-01-14, mål nr 5461-08). Jämför avsnitten 7.4.3.1 och 7.4.3.3.

P-böter

Felparkeringsavgifter och kontrollavgifter, som fastighetsägaren tar ut av bilister som felparkerat eller inte erlagt avgift,

medför inte skattskyldighet till mervärdesskatt. Detsamma gäller om marken för parkeringsverksamheten är utarrenderad. Den som felparkerat kan inte anses ha beställt någon skattepliktig vara eller tjänst. Det är med andra ord fråga om en sanktionsavgift. Skälet till detta är att sådana avgifter inte anses utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst.

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att ett parkeringsföretags verksamhet avseende bevakning och kontrollavgifter hade en sådan naturlig anknytning till den övriga verksamheten att fråga var om en enda verksamhet, parkeringsverksamhet. Parkeringsföretagets avdragsrätt för ingående skatt skulle därför inte begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Regeringsrätten anmärkte i målet att frågan om kontrollavgifternas behandling i skattepliktshänseende ej var föremål för prövning (RÅ 1996 not. 281).

Förvaltning

Det förekommer att företag åtar sig att för fastighetsägarens räkning sköta och förvalta parkerings- och garageområden. Som enda ersättning härför får företaget behålla uppburna kontrollavgifter, s.k. nollavtal. Företaget tillhandahåller skattepliktiga förvaltningstjänster åt fastighetsägaren och ska beskattas härför oavsett att hela ersättningen utgörs av uppburna kontrollavgifter.

Trots att innebörden av ett s.k. nollavtal är att någon ersättning inte erhålls direkt av fastighetsägaren och således inte utväxlas mellan denne och företaget ska avräkning ändå göras i en faktura gentemot fastighetsägaren. Av denna faktura ska även mervärdesskattebeloppet framgå. En fastighetsägare som medgivit s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler kan i princip vara berättigad till avdrag för nämnda mervärdesskattebelopp till den del han är skattskyldig för verksamheten.

För den enskilde bilisten som betalar en kontrollavgift ingår inte någon mervärdesskatt i avgiften annat än som en kostnadskomponent. Någon ingående skatt för bilisten kan således inte uppkomma i sådana fall. En faktura från det förvaltande företaget mot fastighetsägaren skulle då kunna se ut enligt följande.

Förvaltning m.m. av parkeringsplatser	200 000 kr
Mervärdesskatt 25 %	+ 50 000 kr
Totalt	250 000 kr
Avgår för perioden uppburna kontrollavgifter	./ 250 000 kr
Att betala	0 kr

Kammarrätten har bedömt att den del av ersättningen som motsvarar de kontrollavgifter som ett bolag erhållit för utförda tjänster åt två markägande bolag avser förvaltning av dessa bolags bedrivna parkeringsverksamheter, varför mervärdesskatt ska redovisas på denna ersättning. Av upprättade avtal går inte att utläsa att markägarna upplåtit marken till bolaget på så sätt att bolaget övertar rätten att självständigt bedriva parkeringsverksamhet. Däremot utvisar avtalen att bolaget anlåtits för att sköta parkeringsområden (övervakning, hantering och service av p-automaterna m.m.) åt markägarna (KRUNG 2008-12-09, mål nr 6276-06). Regeringsrätten har 2009-09-14 inte meddelat prövningstillstånd (mål nr 1045-09).

Husvagnar, båtar

Skatteverket anser att upplåtelse av uppläggningsplatser för båtar på land utgör mervärdesskattepliktig omsättning mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

Skatteverket anser vidare att ideella föreningar som är inskränkt skattskyldiga och undantagna från inkomstbeskattning för viss näringsverksamhet anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML, jfr avsnitt 7.5.2. De båtklubbar som är inskränkt skattskyldiga och som upplåter förtöjningsplatser och uppläggningsplatser till medlemmar bedriver en verksamhet som inte är yrkesmässig. Mervärdesskatt behöver därför inte tas ut på upplåtelse i den verksamheten.

Skatteverket anser dessutom, med hänvisning till ovan nämnda mål C-428/02 och till målet 173/88 Morten Henriksen, att skatteplikten även får anses omfatta upplåtelse av platser för enbart uppställning av husvagnar, såsom vinteruppställning (Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och funnit att ett bolag är skattskyldigt för upplåtelse av båtuppläggningsplatser. Av förhandsbeskedet framgick att det finns ett utrymme att tolka bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML på ett sätt som krävs för att uppnå syftet med direktivets motsvarande bestämmelse. Efter att ha hänvisat till EU-domen i mål C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn gjorde Skatterättsnämnden bedömningen att omsättningen är skattepliktig (RÅ 2007 ref. 13).

19.4.6 Hamn och flygplats

Skatteplikt föreligger för upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats (3 kap. 3 § första stycket 6 ML).

EU-domstolen har uttalat att direktivets bestämmelse om skatteplikt för parkering av fordon (artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så att den är allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar och att bestämmelsen inte ska ges en snäv tolkning (C-482, Fonden Marselisborg Lystbådehavn). Motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första stycket 6 ML återfinns således i artikel 135.2 b, som även är motsvarigheten till 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, se avsnitt 19.4.5.

EU-domstolen har uttalat att bestämmelsen i artikel 135.2 b inte enbart omfattar korttidsupplåtelser (173/88, Morten Henriksen). Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse för flygplan av flygplats och oavsett om det är fråga om korttidsupplåtelse eller upplåtelse på längre tid. Exempelvis föreligger skatteplikt vid en permanent upplåtelse för flygplan av en hangar på samma sätt som för permanent upplåtelse av garageplatser för bilar och husvagnar, se avsnitt 19.4.5.

Skatteplikten gäller dock inte när fråga är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21–22 §§ ML gäller (avser i huvudsak hamn- och flygplatsavgifter för fartyg och flygplan i yrkesmässig trafik), se avsnitt 23.

Hamnutrustning

Enligt definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML utgör industritillbehör inte fastighet. Lyftkranar är ett exempel på vad som kan utgöra industritillbehör. I specialmotiveringen till prop. 1989/90:111 s. 198 har anförts att upplåtelse av hamnutrustning såsom kranar och dylikt i allmänhet inte är att anse som upplåtelse av fastighet.

Båtplatser i marina som upplåts för fritidsbåtar utgör enligt aktuell bestämmelse i 3 kap. 3 § ML skattepliktig omsättning. Även upplåtelse av uppläggningsplatser för båtar på land omfattas av skatteplikten, se avsnitt 19.4.5.

Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod. I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria transaktionen – upplåtelse av sjöboden.

I fråga om upplåtelse av sommarstuga eller dylikt där enstaka båtplats ingår i hyran behöver dock inte båtplatsen lyftas ur och beskattas då den anses utgöra ett underordnat led i den skattefria stugupplåtelsen.

Upplåtelse av båtplats i gästhamn är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 25 %, se avsnitt 13.

Upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses som en omsättning utomlands. Detta innebär att sådana upplåtelse inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt trots att omsättningen i sig är skattepliktig (5 kap. 19 § 1 ML).

19.4.7 Förvaringsbox

Förvaringsboxar, bankfack

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar som utgör fastighet (3 kap. 3 § första stycket 7 ML). Många gånger torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom, vilket medför att skatteplikt föreligger på denna grund.

Uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt genom uteslutning från undantaget avseende bank- och finansieringsverksamhet i 3 kap. 9 § andra stycket ML.

19.4.8 Reklam på fastighet

Skatteplikt föreligger för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering (3 kap. 3 § första stycket 8 ML).

Skatteplikten gäller även om upplåtaren inte har vidtagit särskilda anordningar eller åtgärder för att möjliggöra reklamen.

Vid upplåtelse i flera led av utrymme som är avsett för reklam eller annonsering på fastighet anses skatteplikt föreligga i samtliga led.

19.4.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m.

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av byggnad om djur ska hållas i byggnaden (3 kap. 3 § första stycket 9 ML).

Det är användningen av byggnaden och inte karaktären på denna som är avgörande. Avgörande för skatteplikten är därför vanligen att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led.

19.4.10 Väg, bro m.m.

Skatteplikt föreligger för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt för upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (3 kap. 3 § första stycket 10 ML). Se prop. 1992/93:100 s. 13).

Vägtull

EU-domstolen har uttalat att omsättning för vilken avgift tas ut i form av s.k. vägtull för tjänster som består i tillhandahållande av vägnät eller delar av vägnät är skattepliktig. Under vissa förutsättningar kan dock uttagande av väg- eller broavgift ses som myndighetsutövning, vilket innebär att mervärdesskatt inte ska tas ut (C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland och C-83/99 kommissionen mot Spanien). Se avsnitt 7.4.3.1.

Trängselskatt

I enlighet med lagen (2004:629) om trängselskatt har sådan skatt införts i Stockholm fr.o.m. den 1 augusti 2007 (försök pågick under tiden 3 januari–31 juli 2006).

Regeringen har konstaterat att trängselskatt är en statlig skatt. Ställningstagandet har motiverats med att den motprestation som bilisten erhåller från det allmänna inte kan ses så preciserad och individuell som krävs för att det statsrättsligt är fråga om en avgift. Mot denna bakgrund har regeringen bedömt att det inte blir aktuellt att ta ut mervärdesskatt på trängselskatt (prop. 2003/04:145 s. 88).

19.4.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Bestämmelsen gäller korttidsupplåtelse av idrottslokaler för sådan idrottsutövning som inte omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 11 a § ML. Kommersiell fastighetsupplåtelse för idrottsutövning (ej bedriven av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening) är alltså skattepliktig. Som exempel på skattepliktig korttidsupplåtelse kan nämnas ett aktiebolag som i sin idrottsanläggning, hyr ut en tennisbana vissa timmar per vecka för tennis. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML. För korttidsupplåtelse av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning gäller huvudregeln om skattefrihet för lokalupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Se avsnitt 26.5.

19.4.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik under förutsättning att upplåtelsen sker till trafikoperatörer (3 kap. 3 § första stycket 12 ML).

Upplåtelse av del av terminalanläggning till näringsidkare som driver pressbyråkiosker, restauranger, boklådor etc. omfattas däremot inte av bestämmelsen.

19.4.13 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet

Skatteverket kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares m.fl. begäran besluta om att fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skattskyldighet (frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal). En förutsättning för sådan skattskyldighet är att uthyrningen omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra–tredje styckena ML. Se avsnitt 21.

20 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning

20.1 Inledning

Byggverksamhet

Med byggverksamhet förstås i princip att tjänst i en yrkesmässig verksamhet utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas i utåtriktad byggverksamhet, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa verksamhetsformer. Den utåtriktade verksamheten beskattas som tillhandahållande av byggtjänster, medan byggande i egen regi kan bli föremål för uttagsbeskattning.

Mervärdesskattedirektivet

Enligt mervärdesskattedirektivet undantas från beskattning tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark de står på, utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a (artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet). Av denna artikel framgår att leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på får beskattas. Det innebär att försäljningen av nyproducerade byggnader med tillhörande mark och obebyggt mark som utgör byggnadstomt får beskattas enligt direktivet.

EU har medgett att Sverige får fortsätta att undanta bl.a. tillhandahållande av nyproducerade byggnader från skatteplikt (artikel 380 i mervärdesskattedirektivet). Bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning vid egen regi har bedömts medföra en motsvarande beskattning av tillhandahållande av nyproducerade byggnader.

Beskattning enligt ML

Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet beskattas således inte omsättning av nyproducerade byggnader enligt ML. Beskattningen på bygg- och fastighetsområdet sker endast som tjänsteomsättning. Antingen som enstaka mindre byggtjänstupdrag, entreprenaduppdrag, byggande i egen regi eller som fastighetsförvaltande tjänster.

Byggande i egen regi kan bli föremål för uttagsbeskattning när sådan verksamhet bedrivs i kombination med utåtriktad byggverksamhet (2 kap. 7 § ML). Utagsbeskattningen

omfattar då både egenproducerade byggtjänster och förvärvade sådana när de avser egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse, eller avser lägenhet som den skattskyldige innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Uttagsbeskattning kan bara bli aktuell om fastigheten eller lägenheten används i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Samtidigt föreligger avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående skatt på material och för ingående skatt avseende förvärvade byggtjänster.

Om någon utåtriktad byggverksamhet inte bedrivs ska uttagsbeskattning enligt reglerna i 2 kap. 7 § ML inte ske. I stället kan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML bli aktuell. Detta kan bli fallet när en fastighetsägare utför arbeten i egen regi på egen fastighet eller lägenhet som denne innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Arbeten som då kan bli föremål för uttagsbeskattning är bl.a. bygg- och anläggningsarbeten, reparationer och underhåll, städning och annan fastighetsskötsel. Vad gäller arbeten som utförs på lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt undantas dock lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel från uttagsbeskattning. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML.

Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster. En förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på egen fastighet eller lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Uttagsbeskattning ska då ske i det fall nedlagda lönekostnader inklusive sociala kostnader under beskattningsåret överstiger viss fastställd lönegräns. Från och med den 1 januari 2009 har den s.k. lönegränsen för uttagsbeskattning av sådana arbeten ändrats från tidigare 150 000 kr till 300 000 kr. Den äldre bestämmelsen om lönegränsen 150 000 kr gäller dock för beskattningsår som påbörjas före den 1 januari 2009, se vidare avsnitt 20.6. Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Uttag av tjänster avseende fastighet som inte är tillgång i verksamheten bedöms enligt reglerna i 2 kap. 5 § första stycket 1 ML.

Vid byggverksamhet och fastighetsförvaltning uppkommer frågor om bl.a. följande

- vad som ska förstås med fastighet (se avsnitt 19.2),
- omfattningen av begreppet bygg- och anläggningstjänst,
- skatt- och redovisningsskyldighet,
- när en bygg- och anläggningstjänst ska anses tillhandahållas,
- omvänd skattskyldighet,
- verksamhetens art, dvs. om den kan karaktäriseras som byggverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning,
- uttagsbeskattning vid byggverksamhet, och
- uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.

Omsättningsland

För att bli skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänst på fastighet förutsätts att tjänsten är omsatt inom landet (1 kap. 1 och 2 §§ ML). Tjänster som avser fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 1 § första stycket och 8 §§ ML). Mer om omsättningsland för fastighetstjänster finns i avsnitt 10.5.3.

Utländska företagare

När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir köparen i normalfallet skattskyldig och denne ska då tillämpa omvänd skattskyldighet, dvs. ska redovisa mervärdesskatt för de här omsatta byggtjänsterna (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). Om förutsättningar för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn föreligger är den omvända skattskyldigheten obligatorisk (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). I annat fall kan den utländske företagaren begära att bli skattskyldig för omsättningen (1 kap. 2 d § ML). Se även avsnitten 4.3–4.5.

20.2 Definition av vissa begrepp

Bygg- och anläggningstjänst

Någon definition av begreppet bygg- och anläggningstjänst finns inte i ML. Utifrån begreppets allmänna innebörd bör dock med bygg- och anläggningstjänst förstås sådana arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som exempel på tjänster som omfattas av begreppet bygg- och anläggningstjänster kan nämnas

- tjänster som avser byggnad/anläggning som utgör fastighet enligt ML, eller annat tillbehör till fastighet och innefattar

uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll, och

- tjänster som avser mark och innefattar jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning.

I samband med införandet av nya regler den 1 januari 2008 om redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster, uttalades i prop. 2007/08:25 s. 209 att med bygg- och anläggningstjänst avses bl.a.

- ny-, till- eller ombyggnad av fastighet,
- reparations- och underhållsarbeten,
- mark- och grundarbeten,
- bygginstallationer, och
- tillverkning och montering av prefabricerade byggnader och byggnadsdelar.

Vidare uttalades att ledning vid tolkningen av uttrycket bygg- och anläggningstjänst kan hämtas från tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. I 1 kap. 2 § andra stycket ML anges vilka tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Vid bestämmande av om en viss tjänst kan inordnas under de rubriker som anges i bestämmelsen kan SNI 2002 vara vägledande.

Ingen bygg- och anläggningstjänst

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller inte in under definitionen.

Inte heller arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet eller projektledning vid byggande innefattas i begreppet bygg- och anläggningstjänst. En åtskillnad görs således mellan å ena sidan bygg- och anläggningsarbeten och å andra sidan ritning, projektering, konstruktion och liknande tjänster.

**Montering/
Installation**

Normalt ingår varor som omsätts i samband med tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster som ett underordnat led i tillhandahållandet av tjänsten. När montering eller installation ingår i samband med leverans av en vara kan dock förhållandena ibland vara sådana att hela transaktionen ska ses som en varuomsättning. För att konstatera om en sådan transaktion utgör tillhandahållande av vara eller tjänst måste det göras en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan vara avgörande vid bedöm-

ningen om ett tillhandahållande ska ses som en varuomsättning eller en omsättning av bygg- och anläggningstjänst är exempelvis avtalet, priset, arbetstid, arbetskostnader och graden av anpassning av varan. Mer om varuleveranser respektive tjänsteprestationer finns i avsnitt 20.4.2.

Egen regi och utåtriktad verksamhet

Uttagsbeskattning vid arbeten i egen regi inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att det ska ske enligt reglerna för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (utåtriktad byggverksamhet) och tjänster på egna fastigheter (egen regi). Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, sker inte någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Uttagsbeskattning kan då i stället bli aktuell enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML, även om tjänsterna är hänförliga till uppförande av fastighet för avyttring.

Byggnadsrörelse

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggverksamhet. Yrkesmässig byggverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse i IL. Bedömningen ska således göras utifrån IL:s regler och med en EU-konform tolkning. Se om begreppet byggnadsrörelse i Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8. Före ikraftträdandet av den nuvarande ML krävdes att mer än 5 % av företagets byggtjänster skulle vara utåtriktade, dvs. riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggverksamhet. Skatteverket anser att även ML uppställer krav på att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Fastighetsförvaltande bolag som har en ringa utåtriktad byggverksamhet bör följaktligen anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (utåtriktad byggverksamhet) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående skatt medför detta att sådan föreligger för den utåtriktade verksamheten, medan det däremot i princip inte föreligger avdragsrätt för förvärv till fastighetsförvaltningen. Företagets verksamhet kan således utgöra en s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 14.4.

20.3 Bygg- och anläggningsentreprenad

20.3.1 Inledning

Bygg- och anläggningsentreprenad

Med bygg- och anläggningsentreprenad menas utförandet av bygg- och anläggningstjänster på annans fastighet, dvs. åt någon utomstående. Utöver bygg- och anläggningstjänster kan en entreprenad även innefatta exempelvis projekterings- och arkitektarbeten som ingår som ett underordnat led i entreprenadåtagandet. Vad som benämns som bygg- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen som bas. De senast publicerade avtalsvillkoren är Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader AB 04. En entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst.

Utomstående

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande. Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlitande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

Ny-, till- och ombyggnadsarbeten

Enligt Skatteverkets uppfattning ska som bygg- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnadsarbeten liksom egentliga reparations- eller underhållsarbeten av fastighet. Detta gäller oberoende av kostnaderna för i entreprenaden ingående egentligt byggmaterial, byggelement och andra varor och oavsett om den skattskyldiges åtagande är att anse som totalentreprenad eller delentreprenad.

20.3.2 Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster

Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen exklusive mervärdesskatt (7 kap. 2 § ML). Ersättningen bestäms på grundval av vad som avtalats mellan säljare och köpare. Det kan noteras att uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet (arbeten i egen regi) uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Beskattningsunderlaget beräknas då på särskilt sätt enligt bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

**Fördelning
av ersättning**

Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas bestäms beskattningsunderlaget genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

I ett mål i kammarrätten gällande omständigheter kring fördelning av ersättning, hade ett byggbolag träffat ett entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samma avtal överlät bolaget marken till föreningen. I avtalet värderades marken till ett belopp som vida översteg det pris bolaget samma dag erlagt för marken. Samtidigt understeg ersättningen för entreprenaden den kostnad bolaget hade för entreprenaden. Skattemyndigheten godtog inte att marken samma dag stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr, samtidigt som en betydande förlust uppkom på entreprenaden. Kammarrätten fann att marknadspriset på marken uppgick till det belopp som bolaget hade erlagt vid förvärvet och att endast detta belopp kunde avräknas från den totala ersättningen, vid bestämmande av beskattningsunderlaget för entreprenaden (KRNG 2003-01-08, mål nr 2811-2000).

**Omvärdering
av beskattnings-
underlag**

Vid över- eller underpristransaktioner ska beskattningsunderlaget mellan närstående parter, under särskilda omständigheter, beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har fått eller ska få. Reglerna omfattar tre olika fall och kan bli tillämpliga bl.a. vid koncerninterna transaktioner och vid transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare. En närmare redogörelse för reglerna finns i avsnitt 11.6.

20.3.2.1 Utlägg

Vissa utlägg åt beställaren, dvs. kostnader som ligger vid sidan av entreprenadåtagandet, ska brytas ut och inte räknas med i entreprenörens beskattningsunderlag.

Det ska vara fråga om faktiska utlägg i ML:s mening för beställarens räkning. Det måste föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. Själva betalningsförpliktelsen ska vara riktad mot beställaren, dvs. faktura eller motsvarande ska vara utställd på beställaren. Kopia av fakturor ska bifogas den faktura entreprenören utställer.

Som exempel på sådana utlägg som utgör faktiska utlägg och därmed inte behöver tas med i entreprenörens beskattningsunderlag kan nämnas

- markanskaffningskostnad,

- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring,
- kommuns uttagande av gatukostnadsersättning, och
- anslutningsavgifter för exempelvis VA.

Räntor och kreditivkostnader får anses som utlägg endast om beställaren står som låntagare. Räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden ska dock ingå i beskattningsunderlaget.

20.3.2.2 Prisjusteringar och ersättningar av skadeståndskaraktär

I ML eller mervärdesskattedirektivet finns inga särskilda regler om skadestånd, viten eller andra ersättningar som betalats ut till någon som lidit skada. Beroende av vad som överenskommits i avtalet mellan parterna måste därför en bedömning i det enskilda fallet göras utifrån de allmänna bestämmelserna i ML och i direktivet.

I fråga om ersättningar av skadeståndskaraktär inom byggbranschen kan det skiljas på å ena sidan sådana som går från säljare/entreprenör till köpare/beställare och å andra sidan sådana som går från köpare/beställare till säljare/entreprenör. Från entreprenör/säljare utgår sådana kompensationer ofta genom prisnedsättningar, medan motsvarande kompensationer från köpare/beställare ofta sker i form av pristillägg.

Skatteverket anser att ersättningar som justeras i enlighet med vad som framgår av ingånget avtal ska påverka beskattningsunderlaget, då en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. Förfarandet är en metod för att ange priset för varan eller tjänsten. Det utmärkande för ett sådant avtalsförhållande är att det av avtalet framgår hur ersättningen ska beräknas. Det behövs inte någon utvärdering av tänkbara skador och hur dessa ska värderas. Enbart inträffandet av ett visst bestämt förhållande medför att den överenskomna ersättningen ska justeras med ett

belopp som kan fastställas utifrån avtalet. Däremot 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 (Skatteverket 2009-10-19, dnr 709491-09/111).

Prisjusteringar enligt avtal

Enligt 5 kap. 3 § AB 04 ska entreprenören utge vite enligt kontraktet om kontraktstiden överskrids. Ett sådant vite är en metod för prisangivelse och ska räknas av från entreprenadsumman.

Ingen omsättning

I det fall entreprenören åsamkas skada till följd av vissa angivna hinder har entreprenören å sin sida rätt till s.k. förlängningsersättning (5 kap. 4 § AB 04). Detta kan vara fallet när en entreprenör i efterhand begär ersättning för de merkostnader som kan påvisas med anledning av en senareläggning av en entreprenad. Någon motprestation har då inte tillhandahållits och ersättningen till entreprenören utgör sådan kompensation som inte ska påverka beskattningsunderlaget.

Mer om mervärdesskatt i samband med skadestånd finns i avsnitt 6.1.1 och 11.8.

Fel eller brist

Nedsättning av entreprenadsumma på grund av fel eller brist ska avräknas från beskattningsunderlaget.

20.3.2.3 Ändrings- och tilläggsarbeten m.m.

Ändrings- och tilläggsarbeten finns reglerade i 2 kap. 3–8 §§ AB 04.

Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus

Ändrings- och tilläggsarbeten som har en direkt koppling till entreprenaden samt bonusbelopp, som erhålls för exempelvis gott utfört arbete, anses utgöra del av entreprenaden och redovisas som del av denna. Om ändrings- och tilläggsarbeten inte anses vara en del av entreprenaden, ska mervärdesskatt som belöper på dessa arbeten redovisas såsom för ett särskilt åtagande.

Indexreglering

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar utgör en del av entreprenaden och ska således ingå i beskattningsunderlaget.

20.3.3 Skatt- och redovisningsskyldighet

20.3.3.1 Inledning

Vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster gäller speciella bestämmelser för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Reglerna omfattar även varor som omsätts i samband med sådana tillhandahållanden. Bestämmelserna innebär att tidpunkten för när redovisning av mervärdesskatt ska ske bestäms enligt den s.k. fakturadatummetoden såvida inte bokslutsmetoden tillämpas. Huvudregeln är att skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder samtidigt. Bestämmelserna är en anpassning till mervärdesskattedirektivets bestämmelser för när skatt- och redovisningsskyldighet inträder.

Reglerna ska tillämpas på såväl enstaka mindre byggtjänstuppdrag som entreprenaduppdrag.

Mervärdes- skattedirektivet

Unionsrättens regler om skattskyldighetens inträde och redovisningsskyldighetens inträde finns i artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet. I unionsrätten används andra uttryck än i ML för att beskriva skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Skattskyldighetens inträde i svensk rätt motsvaras närmast av direktivets uttryck ”beskattningsgrundande händelse”, och redovisningsskyldighetens inträde motsvaras av tidpunkten för skattens ”utkrävbarhet”.

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten för bygg- och anläggningstjänster inträder vid tidpunkten när faktura utfärdas (1 kap. 3 a § ML). Om faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats, inträder skattskyldigheten enligt huvudregeln vid leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten eller vid betalning i förskott för beställd vara eller tjänst (1 kap. 3 § ML).

Utfärdas

Med begreppet utfärdas ska förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även har avsänts till köparen (prop. 2007/08:25 s. 206).

Faktura- datummetoden

Fakturadatummetoden innebär att skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder samtidigt vid utfärdande av faktura eller vid betalning i förskott eller a conto utan faktura. Om varken faktura har utfärdats eller betalning mottagits inträder skattskyldigheten i stället vid leveransen eller tillhandahållandet. Sistnämnda innebär att skattskyldighet och redovisningsskyldighet inte inträder samtidigt, eftersom redo-

visningsskyldigheten i ett sådant fall inträder senast den redovisningsperiod som omfattar den andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats. Redovisningsregler för fakturadatummetoden finns i 13 kap. 14 § ML och 13 kap. 20 § ML.

Bokslutsmetoden

För den som tillämpar bokslutsmetoden blir fakturadatummetoden inte tillämplig. Bestämmelser för bokslutsmetoden finns i 13 kap. 8 § ML och 13 kap. 18 § ML. Redovisning av mervärdesskatt ska då ske när betalning tas emot eller när betalning lämnas för en vara eller tjänst. Mervärdesskatt på obetalda fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Närmare redogörelse om redovisningsregler för mervärdesskatt för bygg- och anläggningstjänster finns i avsnitt 18.4.3.

**Fakturerings-
skyldighet**

Faktureringskyldigheten för omsättning av bygg- och anläggningstjänster omfattar även tillhandahållanden till personer som inte är näringsidkare (11 kap. 1 § andra stycket ML). Faktureringskyldighet föreligger även för förskott och a conto i samband med tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster (11 kap. 3 § ML). Se även avsnitt 17.2.

**Omvänd skatt-
skyldighet**

Inom byggsektorn gäller regler om omvänd skattskyldighet när vissa förutsättningar är uppfyllda. I avsnitt 20.4 lämnas en redogörelse om reglerna.

20.3.3.2 Tillhandahållandet av entreprenadarbeten

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske 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 när byggnaden eller anläggningen, efter det att arbetena är slutförda, har tagits i bruk exempelvis genom att inflyttning skett.

**Slutbesiktning
eller motsvarande**

Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt standardvillkoren inom byggbranschen AB 04. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, dvs. godkännandet av entreprenaden, medför bl.a. följande rättsverkningar

- entreprenaden avlämnas till beställaren,
- garantitiden börjar löpa, och

- entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Enligt 7 kap. 12 § AB 04 har parterna möjlighet att avtala om att avlämnandet ska genomföras på annat sätt än genom slutbesiktning. En entreprenad anses då godkänd och överlämnad när förutsättningarna för godkännande enligt avtalet är uppfyllda.

Om varken faktura utfärdats eller betalning i förskott eller a conto mottagits inträder skattskyldigheten vid entreprenad-arbeten vid tidpunkten för slutbesiktning eller motsvarande. Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning.

Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad. I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören, kan dock slutbesiktning ha underlåtit. I sådana fall kan en med slutbesiktning liknande besiktning eller en inflyttning jämföras med slutbesiktning.

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. Enligt Skatteverkets uppfattning får i sådant fall tillhandahållandet normalt anses ha skett vid tidpunkten för slutbesiktningen eller vad som avtalats på annat sätt enligt 7 kap. 12 § AB 04. Om sådan besiktning eller avlämnande på annat sätt inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

I samband med större byggentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (s.k. etappbygge). I sådana fall bör tillhandahållande kunna anses ha skett i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen.

Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd

Kammarrätten har funnit att förhållandet att en byggnad hade tagits i bruk av beställaren var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd. Omständigheterna i målet gällde en byggnation som avsåg uppförande av ca 105 lägenheter och en gruppbostad, som uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade (KRNG 1998-07-02, mål nr 2525–2526-1995).

I ytterligare ett mål i kammarrätten har frågan om tidpunkten för tillhandahållande av entreprenadarbeten avhandlats. Omständigheterna i målet gällde ett byggföretag som på uppdrag av ett dotterbolag hade uppfört en byggnad bestående av två plan.

Etapp 1, som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan, färdigställdes under 1993 och fakturerades med debiterad mervärdesskatt. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgäst-anpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. Dittills utförda arbeten bedömdes som en avslutad etapp, eftersom stommen var klar och byggnationen avstannat i avvaktan på hyresgäst-anpassning (KRNG 2001-06-07, mål nr 2356-1999).

Huvuddel eller etapp

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 04. Begreppet etapp är mer formlöst än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

Kammarrätten har funnit att en entreprenad som avsåg uppförande av tre broar utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som var hänförliga till de två broar som hade godkänts vid slutbesiktning och dessutom tagits i bruk, inföll redovisningsskyldigheten senast två månader från slutbesiktningen. Tillhandahållandet ansågs således ha skett successivt när de färdigställda delarna slutbesiktigats (KRNJ 2002-01-14, mål nr 3744–3745-1999). Från och med den 1 januari 2008 är domen bara relevant till den del det avser tidpunkten när tjänsten ska anses tillhandahållen.

Länsrätten har i två mål bedömt frågan om avskiljbara etapper vid tillhandahållande av markarbeten. I det ena målet hade företaget i fråga åtagit sig att dels färdigställa en markyta för byggnation, dels, efter det att byggnaden uppförts av en annan entreprenör, anlägga parkeringsplatser samt planteringar. I det andra målet hade företaget åtagit sig att anlägga vatten- och avloppsledningarna åt en kommun. Efter det att ledningarna hade tagits i bruk av kommunen i september 1998 återstod arbeten med anläggning av gräsmatta samt asfaltering. På grund av väderförhållanden utfördes dessa arbeten inte förrän våren 1999. LR bedömde att båda projekten fick anses bestå av två avskiljbara etapper (LR i Mariestad 2001-09-26, mål nr 1879–1880-00).

Jämför även kommenterade kammarrättsdomar ovan under kantrubriken ”Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd”.

Byte av beställare

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. AB 04 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet vad avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivs entreprenören.

Om kontraktet hävs anses entreprenaden avslutad och tjänsten tillhandahållen. Vid tillämpning av fakturadatummetoden inträder skatt- och redovisningsskyldigheten när faktura utfärdas. Om varken faktura utfärdats eller betalning mottagits inträder skattskyldigheten i stället vid leveransen eller tillhandahållandet. Redovisningsskyldigheten inträder i sådant fall senast den redovisningsperiod som omfattar den andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna eller varorna levererats (13 kap. 14 § ML). Tillämpas bokslutsmetoden ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot. Dock ska utgående skatt på fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut (13 kap. 8 § ML).

Konkurs och överlåtelse

Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML. Beträffande konkurs se avsnitt 40.

20.4 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

20.4.1 Inledning

När bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn infördes den 1 juli 2007 bestämdes tillämpningsområdet utifrån vad som utgjorde byggverksamhet enligt då gällande SNI (SNI 2002). Genom lagändring den 1 januari 2008 har den direkta kopplingen till SNI tagits bort, vilket innebär att vilka tjänster som ska omfattas av bestämmelserna får bedömas utifrån ett mer allmänt perspektiv. SNI 2002 kan därvid vara vägledande vid bestämmande av om en tjänst ska omfattas av den omvända skattskyldigheten.

Reglerna för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn finns i 1 kap. 2 § första stycket 4 b och 1 kap. 2 § andra stycket ML. Tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att bestämmelserna ska bli tillämpliga

- tjänsterna ska avse sådana arbeten som anges i bestämmelsens andra stycke,
- förvärvaren ska antingen vara en näringsidkare som i sin verksamhet mer än tillfälligt omsätter sådana tjänster som anges i bestämmelsen, eller vara en annan näringsidkare (s.k. mellanman) som vidare säljer den aktuella tjänsten till förstnämnda slag av näringsidkare, och
- tjänsterna måste vara omsatta inom landet.

Bestämmelserna innebär en obligatorisk omvänd skattskyldighet som gäller oavsett om säljaren är en svensk eller utländsk företagare.

Mervärdes- skattedirektivet

Reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn har införts i ML med stöd av artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse kan regler om omvänd skattskyldighet bl.a. tillämpas på tillhandahållande av bygg-tjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom.

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn kan således endast bli tillämplig på tjänster som avser arbeten på vad som utgör fastighet enligt ML.

Skatteverkets skrivelser

Skatteverket har i olika skrivelser redogjort för sin syn på ett antal frågor som har uppkommit med anledning av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. De skrivelser som avses är

- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409261-07/111,
- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111,
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 691311-07/111,
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111, och
- Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111.

Övriga skrivelser som behandlar frågor om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn tas upp i avsnitten 20.4.3–20.4.5.

20.4.2 Tillhandahållande av vara eller tjänst

Den omvända skattskyldigheten gäller endast för tillhandahållande av tjänster och inte för varuleveranser. En bygg- eller anläggningsentreprenad betraktas emellertid som ett tillhandahållande av en tjänst som även innefattar material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten, se avsnitt

20.3.1. För bygg- och anläggningsarbeten gäller alltså den omvända skattskyldigheten hela omsättningen, dvs. både själva arbetet och det materiel och övriga varor som används vid arbetet. Motsvarande gäller även för övriga tjänster, som omfattas av bestämmelserna. När montering eller installation ingår i samband med en leverans av en vara kan förhållandena ibland vara sådana att hela transaktionen ska ses som en varuomsättning och i sådana fall ska inte omvänd skattskyldighet tillämpas. Så kan exempelvis vara fallet vid försäljning av kyl- eller frysskåp där säljaren levererar och ansluter varorna. Om däremot monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande anses hela tillhandahållandet utgöra omsättning av tjänst. Som exempel kan nämnas tillhandahållande av vitvaror i samband med ett åtagande att bygga om i fastigheten. För att konstatera om en transaktion utgör tillhandahållande av vara eller tjänst måste det göras en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan ha betydelse vid bedömning om en vara eller tjänst omsätts är exempelvis avtalets innehåll, priset, arbetstid, arbetskostnader och graden av anpassning av varan.

**Försäljning/
montering av
hissar**

Frågan om tillhandahållandet avser vara eller tjänst har bedömts av Skatterättsnämnden i ett ärende gällande försäljning av hissar, där försäljningen även innefattade montering/installation av hissarna. Skatterättsnämnden har med hänvisning till bl.a. C-111/05, AB NN, ansett att tillhandahållandet i sin helhet var att hänföra till leverans av vara. Därmed var bestämmelserna för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn inte tillämpliga. Sökandebolagets huvudsakliga verksamhet bestod i försäljning av egentillverkade hissar konstruerade för att lätt kunna infogas i befintliga hus. Vid tillverkningen gjordes en anpassning efter kundens önskemål och monteringen av hissarna skedde i allt väsentligt i bolagets fabrik. Efter tillverkningen behövdes normalt inte några särskilda anpassningar göras. Av transporttekniska skäl transporterades hissarna vid leveransen till kunderna i två alternativt tre enheter. Monteringsarbetet på plats, som antingen utfördes av egen personal eller av underentreprenörer, bestod i att hopfoga de olika delarna för att därefter montera hissen i aktuell byggnad (SRN 2009-11-02). Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket.

**Försäljning/
montering av kök**

Även i ett annat fall har Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållandet i sin helhet var att hänföra till leverans av vara med hänvisning till bl.a. SNI och C-111/05, AB NN. Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn kunde därför inte bli aktuell.

I detta fall avsåg tillhandahållandet försäljning av kök som även innefattade montering/installation av köken. Sökandebolagets verksamhet bestod i att tillverka och marknadsföra produkter för kök och förvaring. I samband med försäljning av egentillverkade kök tillhandahölls även monteringsarbetet, som då utfördes av ett antal fasta underleverantörer specialiserade på köksmontering (SRN 2009-10-29). Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket.

**Försäljning/
installation av
isoleringsmaterial**

I ett förhandsbesked gällande försäljning och installation av isoleringsmaterial i en byggnad, har Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållandet inte var att bedömas som leverans av vara utan som tillhandahållande av tjänst. Därmed kunde också bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn bli tillämpliga. Sökandebolagets verksamhet bestod i att tillverka och sälja isoleringsmaterial till bl.a. byggföretag. Tillhandahållandet omfattade även installation av produkten. För detta arbete anlätade bolaget underentreprenörer (installatörer) som köpte isoleringsmaterialet från bolaget. När installationen var utförd fakturerades bolaget av underentreprenören för såväl isoleringsmaterialet som arbetet att installera. Bolaget vidarefakturerade därefter nämnda arbete och isoleringsmaterial till byggföretaget (SRN 2008-10-07).

20.4.3 Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet

Den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn gäller för 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.

Av förarbetena framgår att borttagandet av kopplingen till SNI innebär att vilka tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten får bedömas utifrån ett mer allmänt perspektiv och utifrån begreppens allmänna innebörd. Därmed skapas, enligt uttalande i propositionen, ett utrymme för att en mer fast praxis kan bildas avseende vilka tjänster som ska omfattas. Avsikten med lagändringen har dock inte varit någon mer

omfattande ändring i sak. Av förarbetena framgår vidare att SNI 2002 kan tjäna som vägledning vid bestämmandet av om en tjänst ska omfattas av reglerna (prop. 2007/08:25 s. 215 f.).

Skatteverket anser att den omvända skattskyldigheten i viss utsträckning även kan omfatta tjänster som inte är att anse som byggverksamhet enligt SNI 2002 (se bl.a. Skatteverket 2007-12-18, dnr 773424-07/111). Se även vid kantrubrikerna egentillverkade varor, montering av utrustning m.m. samt reparations- och underhållstjänster.

Därutöver omfattas byggstädning samt uthyrning av arbetskraft avseende tjänster som omfattas av bestämmelserna.

**Uthyrning
av arbetskraft**

Uthyrning av arbetskraft föreligger när en företagare hyr ut personal och kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garantiansvar för utfört arbete. Vid en utländsk företagares omsättning inom landet avseende uthyrning av arbetskraft gäller sedan tidigare en obligatorisk omvänd skattskyldighet om förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § första stycket 2 jämförd med 5 kap. 18 § 7 ML). Vad gäller uthyrning av arbetskraft får därmed bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn enbart betydelse när både den som tillhandahåller och förvärvare tjänsten är svenska subjekt.

SNI 2002

SNI (Standarden för svensk näringsgrensindelning) är en statistisk standard för klassificering av företag till näringsgrenar och branscher. Som framgår ovan ska SNI 2002 vara vägledande vid bestämmande av om en tjänst ska omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Tjänster avseende byggverksamhet i SNI 2002 finns i avdelning F, huvudgrupp 45. Detaljerade uppgifter framgår av dokumentet ”SNI-kodsorterad SNI 2002”, som finns tillgängligt på SCB:s webbplats (www.scb.se).

Nedan kommenterade fall och skrivelser från Skatteverket avser tjänster som anses omfattas av bestämmelserna.

**Egentillverkade
varor**

För tjänster som innefattar tillhandahållande av egentillverkade varor anser Skatteverket att omvänd skattskyldighet blir tillämplig. Detta gäller under förutsättning att varorna genom montering/installation blir fastighet enligt ML, samt att tillhandahållandet mervärdesskatterättsligt bedöms utgöra tjänst. Den omständigheten att varan är egentillverkad ska inte påverka bedömningen. SNI 2002 ska därför inte följas i detta avseende (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 771227-07/111).

Montering av utrustning m.m.

Tillhandahållanden som består i montering/installation av utrustning och maskiner ska enligt Skatteverkets uppfattning omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Detta gäller under förutsättning att utrustningen eller maskinerna genom monteringen/installationen blir fastighet enligt ML, och att tillhandahållandet mervärdesskatterättsligt bedöms utgöra omsättning av tjänst. Omvänd skattskyldighet kan bli tillämplig även om den maskin eller utrustning som monteras eller installeras är egentillverkad (Skatteverket 2007-12-18, dnr 773424-07/111).

Montering av lås och larm

Skatteverket anser att tjänster som avser montering och installation av lås omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, om låset efter monteringen eller installationen utgör fastighet enligt ML. Motsvarande gäller för tjänster som avser larminstallationer. Vidare anser Skatteverket att programmering av lås och larm i samband med installation och montering normalt kan betraktas som ett underordnat led till tjänsterna som avser montering och installation, och ska då beskattas på samma sätt som monterings- och installations-tjänsten (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111).

Beträffande tjänster som enbart består i programmering av lås och larm, se avsnitt 20.4.4.

Montering av köksutrustning

Montering av köksutrustning har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra sådan byggtjänst som kan omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Enligt nämnden var aktuella monteringsarbeten av sådant slag som kan hänföras till grupp 45.4 i SNI 2002 (SRN 2008-04-22).

Driftsättning av brandlarm

I ett fastställt förhandsbesked från Skatterättsnämnden gällande driftsättning av ett nyinstallerat brandlarm, har även Regeringsrätten bedömt att driftsättningen av brandlarmet utgjorde en sådan tjänst avseende bygginstallation som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (RÅ 2008 not. 152).

Injustering av ventilationssystem

Med hänvisning till SNI och tjänstens karaktär har Skatterättsnämnden ansett att injustering av inmonterat ventilationssystem utgör en sådan tjänst avseende bygginstallation som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Förutsättningarna i förhandsbeskedet var att sökandebolaget tillhandahöll inmonteringsarbetet av ventilationssystemen och att injusteringsarbetet utfördes antingen av bolaget eller av dess underentreprenör (SRN 2008-06-19).

Reparations- och underhållstjänster

Skatteverkets anser att omvänd skattskyldighet inom byggsektorn kan bli tillämplig på en tjänst som avser reparation eller underhåll av vad som utgör fastighet enligt ML. Detta innebär att tjänster som avser reparation eller underhåll av t.ex. en byggnad eller ett byggnadstillbehör (inklusive verksamhetstillbehör) omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111).

Tillhandahållande av mindre reparationer som ingår som en del i ett avtal om fastighetsskötsel ska dock inte omfattas av reglerna. Se vidare avsnitt 20.4.4, kantrubrik ”Fastighetsskötsel”.

Byggstädning

Enligt Skatteverkets uppfattning ska med begreppet byggstädning förstås städning av nybyggda eller nyrenoverade hus före inflyttning. Även löpande städning av en sådan byggnad under byggtiden kan enligt Skatteverkets mening omfattas av begreppet. En tjänst som huvudsakligen avser insamling och bortforsling av byggavfall omfattas dock inte av begreppet byggstädning i 1 kap. 2 § andra stycket 2 ML (Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111).

20.4.4 Tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet

Förutsättningen för att en tjänst ska omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn är att tjänsten kan hänföras till uppräknningen i 1 kap. 2 § andra stycket ML.

Konsultverksamhet m.m.

Arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet och projektledning vid byggande hänförs inte till byggverksamhet enligt SNI 2002, och omfattas inte av uppräknningen i 1 kap. 2 § andra stycket ML. För dessa tjänster gäller alltså inte omvänd skattskyldighet. I vissa fall kan dock dessa tjänster ingå som ett underordnat led i en bygg- och anläggningstjänst som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Detta gäller i det fall projekteringen med tillämpning av EU-domstolens dom i målet C-349/96, Card Protection Plan, kan anses så underordnad t.ex. ett bygg- och anläggningsarbete att endast en tjänst tillhandahålls som innebär ett uppdrag att utföra en byggtjänst.

Vägtransporter m.m.

Vägtransporter av gods och uthyrning av lastbil med förare utgör transporttjänster och omfattas därmed inte av den omvända skattskyldigheten. Inte heller uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner utan förare omfattas av bestämmelserna.

Nedan kommenterade skrivelser avser tjänster som Skatteverket anser inte ska omfattas av bestämmelserna.

Industritillbehör	<p>Skatteverket anser att omvänd skattskyldighet inte blir tillämplig vid tillhandahållande av tjänst som avser montering/installation av maskin eller utrustning som genom monteringen/installationen blir sådant industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § JB (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111). Detsamma gäller för tjänst som avser reparation eller underhåll av ett industritillbehör (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111).</p>
	<p>Beträffande industritillbehör och fastighetsbegreppet enligt JB och ML, se avsnitt 19.2.2.3.</p>
Tjänster vid uthyrning	<p>Enligt Skatteverkets uppfattning är åtaganden att ordna anslutningar för el och vatten i samband med uthyrning av manskapsbodar och mobila kontor, normalt inte åtaganden som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster. Enligt Skatteverkets mening blir bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn inte heller tillämpliga vid uthyrning av byggstaket och grindar även om det ingår i åtagandet att staketet ska ställas upp. Detsamma gäller vid uthyrning av bygghissar samt montering och demontering av bygghiss. Det förkommer att företag som hyr ut utrustning för tillfällig värme och el på byggarbetsplats utöver uthyrningen åtar sig att hjälpa kunden med behovsanalys, projektering, handha kontakter med elbolag, upprätta ekonomiska kalkyler samt att montera och montera ned utrustningen. Skatteverket anser att sådana åtaganden inte omfattas av bestämmelserna för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 537453-07/111).</p>
Montering av byggnadsställningar	<p>Montering av byggnadsställningar och montering av byggnadsställningar i samband med uthyrning anges särskilt som exempel på vad som enligt SNI 2002 ingår i kod 45250, andra bygg- och anläggningsarbeten. SNI 2002 är dock inte avgörande för vilka tjänster som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn. Från och med den 1 januari 2008 får detta avgöras utifrån ett mer allmänt perspektiv. Skatteverket anser att montering eller demontering av en byggkran inte utgör en sådan byggtjänst som omfattas av den omvända skattskyldigheten (Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111). Motsvarande uppfattning gäller också för bygghissar (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 537453-07/111). Skatteverket anser att det utifrån ett allmänt perspektiv saknas skäl att behandla uthyrning och montering av byggnadsställningar på annat sätt än uthyrning och montering av byggkranar och bygghissar. För att reglerna om omvänd skatt-</p>

skyldighet ska bli tillämpliga förutsätts dessutom att den utrustning som monteras genom monteringen blir fastighet enligt ML. Skatteverket anser därmed att uthyrning, montering och demontering av byggnadsställningar inte är sådana tjänster avseende fastighet som ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 129518-08/111).

**Programmering
m.m.**

Enligt Skatteverket är programmering av lås och larm i samband med installation/montering normalt att anse som ett underordnat led till tjänster som avser montering och installation. Skatteverket anser dock att tjänster som enbart består i programmering av nya behörighetskort, koder eller tider i befintliga anläggningar inte omfattas av den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn. Detsamma gäller för tjänst som avser öppning av låsta dörrar (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111).

Fastighetsskötsel

Fastighetsskötsel på uppdrag utgör inte byggverksamhet enligt SNI 2002. Fastighetsskötsel på uppdrag innefattar bl.a. fastighetsdrift, städning och underhåll av lokalerna i en fastighet, kontroll av system för värme, ventilation och luftkonditionering samt fastighetsunderhåll innefattande mindre reparationer. Skatteverkets uppfattning är att sådana tillhandahållanden inte ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Detta innebär att mindre reparationer, som tillhandahålls i enlighet med ett avtal om sedvanlig fastighetsskötsel och som inte debiteras särskilt, inte kommer att omfattas av reglerna även om de avser fastighet enligt ML.

Om mindre reparationer tillhandahålls av någon som utför fastighetsskötsel på uppdrag, men debiterar särskild ersättning för reparationstjänsterna, kan dock omvänd skattskyldighet bli tillämplig på tillhandahållandet av dessa. Detsamma gäller om mindre reparationer utförs av någon som inte tillhandahåller fastighetsskötsel på uppdrag (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111).

20.4.5 Köparens och säljarens status

För att omvänd skattskyldighet ska gälla förutsätts att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster som omfattas av reglerna, eller att förvärvet görs av en annan näringsidkare (s.k. mellanman) som tillhandahåller en

näringsidkare av det förstnämnda slaget sådana tjänster (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

Reglerna medför att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Det finns inget krav på att köparens verksamhet i huvudsak måste vara byggverksamhet för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Omvänd skattskyldighet gäller även när köparen i en sidoverksamhet tillhandahåller aktuella tjänster. Som exempel kan nämnas att ett företag vars huvudsakliga verksamhet avser återförsäljning av byggmaterial, omfattas av reglerna om företaget i sin verksamhet även tillhandahåller aktuella tjänster med anställda snickare. Ett företag som inte endast tillfälligt säljer tjänster som omfattas av reglerna, är skattskyldigt för alla förvärv av aktuella tjänster till den yrkesmässiga verksamheten. Detta gäller alltså även om den köpta tjänsten inte säljs vidare.

Inte endast tillfälligt

För att omvänd skattskyldighet ska bli tillämplig enligt första strecksatsen 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML förutsätts, att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet ”inte endast tillfälligt” tillhandahåller sådana tjänster som anges i bestämmelserna. Skatteverket anser att antalet tillfällen som en näringsidkare tillhandahåller tjänster som omfattas av reglerna inte ensamt kan vara avgörande för om denne kan anses ”inte endast tillfälligt” tillhandahålla sådana tjänster. I stället måste en bedömning göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan påverka bedömningen av om tillhandahållanden av exempelvis bygg- och anläggningstjänster sker ”inte endast tillfälligt” är om tjänsterna erbjuds och omsätts regelbundet, om sådana tillhandahållanden utgör en näringsidkares huvudsakliga verksamhet, om det är en udda företeelse i verksamheten under en begränsad tid, antalet uppdrag samt uppdragens omfattning.

Vidare anser Skatteverket att en näringsidkare som påbörjar en verksamhet som innebär att tillhandahålla bygg- och anläggningstjänster, byggstädning eller uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter blir en sådan köpare som avses i första strecksatsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML när verksamheten påbörjas. Enligt Skatteverkets uppfattning upphör en näringsidkare att vara en sådan köpare som omfattas av bestämmelserna när verksamheten, eller den del av verksamheten som innebär tillhandahållande av tjänster som omfattas av reglerna, är avvecklad (Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 704433-08/111).

- Mellanman** Därutöver ska omvänd skattskyldighet tillämpas när ett sådant företag som avses i andra strecksatsen 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, tillfälligt åtar sig att som mellanman tillhandahålla köpta tjänster av det aktuella slaget till byggföretag. Om t.ex. ett bolag som inte bedriver byggverksamhet köper in och vidare-säljer en bygginstallation till ett bolag inom byggsektorn, ska omvänd skattskyldighet tillämpas för båda omsättningarna.
- För den omvända skattskyldigheten saknar det betydelse om köparen åsatts SNI-kod för byggverksamhet. Det saknar även betydelse om köparen är svensk eller utländsk företagare. Jfr dock med reglerna för omsättningsland, avsnitt 20.4.6.
- Färdigställda anläggningar** Skatterättsnämnden har ansett att omvänd skattskyldighet inom byggsektorn inte är tillämplig på förvärv av byggtjänster för byggande och vidareförsäljning av anläggningar för distribution av dricksvatten och rening av avloppsvatten. I första hand gällde sökandebolagets fråga om de olika byggtjänster som förvärvades i samband med att nya anläggningar uppfördes, vilka efter färdigställandet överläts till dotterbolag, medförde att reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn kunde bli tillämpliga på de byggtjänster som bolaget förvärvade. Enligt nämndens mening kunde enbart förvärvet av byggtjänster och därpå följande överlåtelse av en färdig anläggning, inte innebära att bolaget skulle betraktas som en sådan näringsidkare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. Bolaget tillhandahöll inte heller i övrigt sådana tjänster som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (SRN 2008-06-19).
- Staten** Skatteverket anser att staten är en sådan näringsidkare som mer än tillfälligt tillhandahåller aktuella byggtjänster. Staten är en enda juridisk person och utgör som sådan ett enda skattesubjekt. Skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet i en statlig myndighet beskattas till den del den inte utgör myndighetsutövning. Omvänd skattskyldighet gäller därför när staten förvärvar en sådan tjänst till den del av verksamheten som är yrkesmässig. Vid förvärv som sker för den del av verksamheten som avser myndighetsutövning blir omvänd skattskyldighet inte tillämplig. Om ett förvärv görs för att användas såväl i myndighetens yrkesmässiga verksamhet som i den myndighetsutövande verksamheten, anser Skatteverket att myndigheten kan förvärvsbeskattas för hela förvärvet utan någon uppdelning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307716-07/111).

- Kommunerna** En kommun som juridisk person utgör ett enda skattesubjekt. Skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet i en kommun beskattas till den del den inte utgör myndighetsutövning. Skatteverket har tagit ställning till frågor som uppkommit om vad som gäller när en kommun förvärvar byggtjänster som kan bli föremål för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Det kan förekomma att en kommun är en sådan näringsidkare som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster som omfattas av bestämmelserna. Omvänd skattskyldighet kan därför gälla när en kommun förvärvar en sådan tjänst. Omvänd skattskyldighet gäller då om kommunen förvärvar tjänsten till den del av verksamheten som är yrkesmässig. Omvänd skattskyldighet blir däremot inte tillämplig vid eventuella förvärv till den del av verksamheten som utgör myndighetsutövning. Om förvärv görs för att användas såväl för yrkesmässig verksamhet som för myndighetsutövande verksamhet anser Skatteverket att förvärvsbeskattning kan ske för hela förvärvet utan någon uppdelning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111).
- Allmän platsmark** Grävningsarbeten i allmän platsmark regleras av lokala bestämmelser och anvisningar som kommunerna meddelar. Enligt dessa kan en ledningsägare ansöka hos en kommun om att få gräva i allmän platsmark. Vissa kommuner ska enligt de lokala bestämmelserna utföra den slutliga återställningen av ytan, genom t.ex. asfaltering, och för detta arbete ska ledningsägaren ersätta kommunen. Skatteverket anser att den ersättning kommunen tar ut av ledningsägaren för att själv efter eventuell upphandling utföra arbetet med att återställa allmän platsmark, avser tillståndet att gräva. En tjänst som avser tillstånd att gräva är inte en sådan tjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. En kommun blir därför inte en sådan näringsidkare som tillhandahåller byggtjänster på grund av att kommunen uppbär ersättning vid återställning av allmän platsmark (Skatteverket 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111).
- Fjärrvärme-företag** Fjärrvärmeföretag som tar ut ersättning av en fjärrvärmekund för att dra fram ledningar och installera utrustning som kunden sedan blir ägare till, får i detta avseende anses genomföra en omsättning som är separat i förhållande till leveransen av värme. Tillhandahållande av tjänster som består i att dra fram rör för fjärrvärme och installera fjärrvärmecentral eller utrustning för fjärrkyla i fastigheter omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Motsvarande gäller även för tjänster som avser reparations-

eller underhållsåtgärder på sådan utrustning i fastigheter. Skatteverket anser att ett fjärrvärmeföretag som inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster blir en sådan förvärvare som ska tillämpa bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 45437-08/111).

Detta innebär samtidigt att omvänd skattskyldighet ska gälla när fjärrvärmeföretaget i sin verksamhet köper sådana tjänster som omfattas av reglerna.

Hyresgäst- anpassning

Skatteverket anser att hyresgäst Anpassningar som en fastighetsägare åtar sig att utföra normalt får anses som ett led i hyresförhållandet. Detta medför att fastighetsägaren av den anledning inte blir en sådan förvärvare som ska tillämpa omvänd skattskyldighet. Om en fastighetsägare däremot särskilt avtalar om att tillhandahålla byggtjänster påverkar detta bedömningen av om fastighetsägaren är en sådan förvärvare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 690785-07/111).

Säljare som omfattas

I ML finns inga krav uppställda på att säljaren måste bedriva en viss typ av verksamhet för att den omvända skattskyldigheten ska gälla. Avgörande är i stället tjänstens art och om köparen uppfyller kraven för att vara skattskyldig enligt de bestämmelser som redogjorts för ovan. Omvänd skattskyldighet gäller alltså även när företag, som normalt inte är verksamma inom byggsektorn, tillhandahåller aktuella tjänster till köpare som uppfyller kraven. Det saknar betydelse om säljaren åsatts SNI-kod för byggverksamhet. Det har heller ingen betydelse om säljaren är svensk eller utländsk företagare.

20.4.6 Omsättningsland

För att reglerna om omvänd skattskyldighet ska gälla måste aktuella tjänster vara omsatta inom landet. En tjänst som avser fastighet är omsatt inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 1 § första stycket och 8 § ML). En tjänst som avser uthyrning av arbetskraft är omsatt inom landet om uthyrningen sker till en näringsidkare i Sverige (5 kap. 5 § och 18 § ML).

20.4.7 Övrigt

När en säljare ska fakturera aktuella tjänster måste han avgöra om köparen är ett sådant företag som medför att omvänd skattskyldighet ska tillämpas.

**Felaktigt
debiterad
mervärdesskatt**

Med hänsyn till att det ibland kan vara svårt för säljaren att avgöra detta kan det uppkomma fall där mervärdesskatt debiteras, men där omvänd skattskyldighet rätteligen skulle ha tillämpats. Om säljaren i ett sådant fall felaktigt fakturerar ett belopp som anges som mervärdesskatt är beloppet inte avdragsgillt hos köparen. Det felaktigt debiterade beloppet utgör nämligen inte mervärdesskatt enligt definitionen i 8 kap. 2 § första stycket ML. Enligt uttalande i förarbetena bör situationen lösas på följande sätt. I förhållande till staten måste köparen redovisa transaktionen. Köparen ska alltså redovisa utgående skatt på sitt förvärv. Under förutsättning att köparen har full avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan denne yrka avdrag för ingående skatt med samma belopp. Köparen får av säljaren återkräva det som mervärdesskatt angivna beloppet som betalats till säljaren. För ändring av säljarens betalningsskyldighet för det såsom mervärdesskatt angivna beloppet, förutsätts att säljaren utfärdar en kreditnota avseende den felaktigt debiterade mervärdesskatten. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnotan har utfärdats (prop. 2005/06:130 s. 49).

Om det finns särskilda skäl ska kravet på kreditnota efterges av Skatteverket (13 kap. 28 § ML). Se även avsnitt 18.4.12.

Fakturakrav

För att få avdragsrätt även vid förvärv där omvänd skattskyldighet gäller är huvudregeln att faktura krävs (8 kap. 17 § ML). Bestämmelsen gäller generellt oavsett verksamhet. Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura om avdragsrätten kan styrkas med annan tillgänglig dokumentation. Som exempel på tillfälle där annan tillgänglig dokumentation kan förekomma är betalning i förskott eller a conto för bygg- och anläggningstjänst (prop. 2007/08:25 s. 221). Vid GIF måste dock avdragsrätten alltid styrkas med faktura.

20.5 Byggverksamhet i egen regi

20.5.1 Inledning

Med byggverksamhet i egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Detsamma gäller vid ombyggnad och renovering av hyrda lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Arbeten i egen regi omfattar även exempelvis underhålls-,

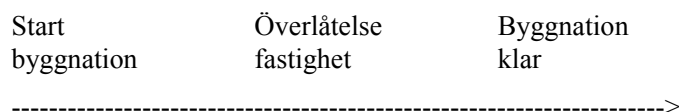
reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, dvs. uttag av byggtjänster och byggvaror. Bestämmelserna om uttagsbeskattning vid byggande i egen regi finns i 2 kap. 7 § ML.

Vid arbeten i egen regi finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.

**Egen regi eller
entreprenad**

Det förekommer att en byggnation startar upp som produktion i egen regi för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt bl.a. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrättsförening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel mellan byggföretaget och föreningen.

Följande tidsaxel kan illustrera en sådan problemställning.



Egen regi	Entreprenad
-----------	-------------

Detta förhållande regleras inte i lagtexten. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller dock följande.

Det är vanligt att ett byggföretag som bedriver nyproduktion för försäljning säljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet skattskyldighet för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet ska bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skattemässigt behandla varje del för sig. Skatteverket anser därför att hela produktionen i dessa fall får betraktas som ett arbete utfört i egen regi under förutsättning att byggnationen i allt väsentligt framstår som en produktion i egen regi. Det innebär att hela produktionen under dessa förhållanden får beskattas enligt bestämmelserna i 2 kap.

7 § ML. Reglerna om beskattningsunderlagets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggverksamheten blir därmed tillämpliga.

Helhetsbedömning

En helhetsbedömning får således ske för att avgöra om byggnationen i allt väsentligt framstår som en produktion i egen regi, dvs. hur stor del av den som skett före respektive efter överlåtelsen av fastigheten.

Byggföretaget får dock behandla varje del för sig enligt de olika beskattningsreglerna som gäller för egen regi och för entreprenad. Det måste i sådana fall finnas ett fullgott underlag för hur mervärdesskatten beräknats och hur den redovisats för de båda delarna.

Då endast en liten del av arbetet utförts i egen regi har kammarrätten bedömt att arbete som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad ska beskattas enligt reglerna för entreprenadverksamhet. Av projektets totala kostnader var endast en mindre del hänförliga till tiden före entreprenadkontraktens upprättande och de arbeten som hade utförts vid den tidpunkten var av begränsad omfattning. För att avgöra om en byggnation skett i egen regi eller på entreprenad måste en helhetsbedömning göras av omständigheterna i det aktuella fallet. Relevanta omständigheter är såväl tidsaspekten som kostnadsaspekten, samt även vilka arbeten som faktiskt utförts före respektive efter det att entreprenadavtalen slöts. Det förhållandet att byggföretaget innehaft fastigheten en lång tid innan entreprenadavtal slutits saknade relevans (KRNS 2002-03-05, mål nr 4885-2000).

20.5.2 Uttag av byggtjänster och byggvaror

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning vid egen regi enligt 2 kap. 7 § ML kommer i fråga när den som tillhandahåller byggtjänster åt andra i sin verksamhet utför sådana tjänster på egna fastigheter. Reglerna är olika för fastigheter som enligt IL utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

Enligt artikel 27 i mervärdesskattedirektivet får en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag behandlas som tillhandahållande av tjänst mot vederlag om mervärdesskatt på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig. Uttagsbeskattning ska enligt direktivet således inte ske när den skattskyldige skulle ha full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från annan skattskyldig. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § tredje stycket ML, om att

uttagsbeskattning inte ska ske till den del tjänsterna hänför sig till lägenhet eller fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet, har därför ansetts gälla både lägenheter och fastigheter som utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

De tjänster som i yrkesmässig byggverksamhet omfattas av uttagsbeskattning är enligt 2 kap. 7 § andra stycket ML av följande slag

- bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
- ritning, projektering, konstruktioner eller jämförliga tjänster.

Uttagsbeskattning ska göras både i samband med ny-, till- eller ombyggnad och i samband med reparation och underhåll av egna fastigheter eller hyrda lägenheter.

Fastighet eller lägenhet – lagertillgång

Fastigheter eller lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt i byggnadsrörelse utgör i regel lagertillgångar, eftersom presumptionen är att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter eller lägenheter som ett led i rörelsen. Detta gäller oavsett i vilken företagsform rörelsen bedrivs. Undantagna är fastigheter eller lägenheter som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. I en byggnadsrörelse utgör således en fastighet som stadigvarande används i fastighetsförvaltning (hyresfastighet) lagertillgång enligt inkomstskattelagen. Däremot utgör en privatbostadsfastighet inte tillgång i en byggnadsrörelse. Se vidare 27 kap. 4–5 §§ IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § första stycket ML avser såväl egna som upphandlade tjänster. Till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som erlagts för upphandlade tjänster.

Exempel

En förvaltningsfastighet (hyresfastighet) i en byggnadsrörelse omfattas till en del av frivillig skattskyldighet för lokalupplåtelse. Detta medför att uttagsbeskattning endast ska ske för byggtjänster till den del sådana utförs på de lokaler som inte omfattas av den frivilliga skatt-

skyldigheten. Om uttagsbeskattning ska ske omfattar den såväl egna som upphandlade tjänster.

Fastighet eller lägenhet – inte lagertillgång

Fastighet eller lägenhet som inte utgör lagertillgång är fastighet eller lägenhet som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Se vidare 27 kap. 5 § IL.

Uttagsbeskattningen omfattar endast egna tjänster som byggföretaget tillför fastighet eller lägenhet som utgör annan tillgång än lagertillgång i byggnadsrörelsen, såsom kontor, lagerlokal och liknande (2 kap. 7 § första och tredje stycket ML). Även i detta fall gäller att till den del fastigheten eller lägenheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte. Tillförs sådana tjänster fastigheten bedöms avdragsrätten för den ingående skatten för dessa enligt allmänna bestämmelser.

Exempel

I en byggnadsrörelse utförs egna byggtjänster på en fastighet som används till kontor i verksamheten. Viss upphandling sker också av byggtjänster till fastigheten. Då fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet ska de egna byggtjänsterna som tillförs fastigheten inte uttagsbeskattas. För de upphandlade tjänsterna föreligger avdragsrätt.

Se även exempel i avsnitt 20.7.

Ombyggnad och försäljning av bostadsrätt

Som framgår omfattas lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt av bestämmelserna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Det innebär att uttagsbeskattning kan bli tillämplig på byggprojekt avseende sådana lägenheter, när dessa inte används i verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelserna omfattar även oinredda vindar som ett byggföretag förvärvat i form av bostadsrätter, och som efter ombyggnad till lägenheter säljs vidare. Förutsättningen är att förvärvet av de oinredda vindarna har skett genom ett rättsligt giltigt avtal om förvärv av bostadsrätt.

Visningshus

När byggföretag i egen regi uppför villabyggnader sker detta normalt för försäljning av byggnaderna. Efter färdigställandet och under tiden fram till försäljning visas huset för intresserade

köpare. En sådan byggnad utgör inte ett s.k. visningshus i den betydelse som behandlas nedan.

Med s.k. visningshus avses sådan byggnad som inte uppförs för att säljas utan för att användas som visningsobjekt i marknadsföringssyfte för verksamheten. Att förhållandena är sådana får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet.

Regeringsrätten har uttalat att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även för byggnad med karaktär av en bostad (RÅ 2003 ref. 100 I och II). Se vidare avsnitt 14.6.2. Om en sådan byggnad endast används för visningsändamål och såsom kontor, dvs. enbart för verksamheten och inget boende förekommer, bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt. Detta innebär då också att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML inte ska ske. Vid ändrad användning eller försäljning av visningshuset kan jämkningsreglerna enligt 8 a kap. ML bli tillämpliga.

Fastighetsförvaltning med egen personal

Det är vanligt att en yrkesmässig byggverksamhet och arbeten i egen regi kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML.

Bestämmelserna 2 kap. 7 och 8 §§ ML kan med avseende på bygg- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra då fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan emellertid endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Sistnämnda gäller dock endast för egen fastighet men inte för lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Beträffande uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning, se avsnitt 20.6.

20.5.3 Beskattningsunderlag vid produktion i egen regi

Allmänt

Vid uttag av tjänst som avser fastighet eller lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, utgörs beskattningsunderlaget av beloppet för nedanstående komponenter

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna, och

- värdet av den skattskyldiges personliga arbete (7 kap. 5 § ML).

På detta underlag ska utgående skatt redovisas med 25 %. Den ingående skatten på köp av material, underentreprenader etc. är avdragsgill.

20.5.3.1 Nedlagda kostnader

Definition

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto. Exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet eller som en kostnad som hänför sig till en viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av en viss fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, och som därför måste fördelas efter en viss schablon på olika förekommande projekt.

Direkta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader

- kostnader som avser såväl byggmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,
- löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
- mätningkostnader,
- anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet, maskinhyror till utomstående,
- kostnader för lejda transporter,
- kostnader för underentreprenader.

Indirekta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning är följande, exempel på indirekta kostnader

- löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration, socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,

- byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
- kostnader för egna transporter,
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,
- verktygskostnader,
- räntekostnader,
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

Kostnader som inte ska inräknas

Vissa kostnader ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för

- markanskaffning,
- tomträttsavgäld,
- inteckningskostnad,
- ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader.

Projektorienterad redovisning

Bestämmelserna om att beskattningsunderlaget bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att redovisningen bör vara projektorienterad, dvs. bokföringen är så ordnad att beskattningsunderlaget kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt, se Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8.2.

Fördelning av direkta kostnader

De direkta kostnaderna kan normalt fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om så inte är fallet får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

Fördelning av indirekta kostnader

De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader vid bestämmande av beskattningsunderlaget.

Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader närmast föregående beskattningsår. Denna relation, uttryckt i procent, bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.

Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom den yrkesmässiga byggverksamheten ligga i intervallet 5–7 %. Detta grundas på uppgifter från byggtreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar (RSV Dt 1983:2). De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

20.5.3.2 Räntor

Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

En betydande kostnadspost vid större byggarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a conto-betalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning.

Motsvarande bör gälla även vid byggnation i egen regi. Skattskyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt, ska då inte ingå i beskattningsvärdet för därefter uttagna tjänster (se prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

Ränta på eget kapital uttagsbeskattas

Däremot ska skälig ränta på det egna (inte lånade) kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager räknas in i beskattningsunderlaget. I 7 kap. 5 § ML har detta beräkningsätt uttryckts som beräknad ränta.

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital hänförligt till maskinen redan i de indirekta kostnaderna, och något ytterligare påslag för ränta hänförligt till maskinen ska inte ske. Företag som däremot inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för

indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m.

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller följande beträffande ränteberäkning. I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital inte kan beräknas utan större svårigheter bör, med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten, räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

20.5.3.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader

Eget arbete

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om anställd personal i stället utfört arbetsuppgifterna.

Beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet som enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. Värdet av eget arbete är ingen kostnad i företaget men utgör en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad och ska därför inte ingå i ränteberäkningen.

När verksamheten bedrivs i ett AB blir värdet av delägars arbete beskattat som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

Fördelning av indirekta kostnader

Utredning bör göras hur stor del av de nedlagda kostnaderna som belöper på kostnader som inte ska medräknas i beskattningsunderlaget, såsom utgifter enligt grupp 1 nedan vilka normalt är att hänföra till utlägg vid entreprenadarbeten, och sådana kostnader som ska uttagsbeskattas. De indirekta kostnaderna är ofta i sin helhet hänförliga till grupp 2.

Sammanställningen nedan utgör exempel på kostnadsfördelning i byggverksamhet som utförs i egen regi.

Kostnadsslag

Grupp 1

Markanskaffning
Fastighetsbildning
Tomträttsavgäld
Inteckning
Ränta på byggnadskreditiv och motsv.
Evakuering
Gatukostnadsbidrag
Anslutningsavgifter

Grupp 2

Projektering
Yttre markarbeten
Yttre ledningar för va, el och tele
Andel i indirekta kostnader
Husschakt
Husbyggnad
Installationer i byggnader
Målning
Sådd och plantering av tomtmark

Grupp 3

Utrustning, inredning och liknande som enligt ML inte räknas som fastighetstillbehör.

20.5.4 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi

Skattskyldighetens inträde

Vid byggnation i egen regi inträder skattskyldigheten i princip successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Det betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i eller när målarfärgen appliceras på väggen osv. (1 kap. 3 § ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i samband med att den del av fastigheten eller hyrd lägenhet som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 13 § ML). Skatteverket anser att vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

Om det inte är fråga om en yrkesmässig 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).

Ny-, till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Mervärdesskatteredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomstbeskattningsreglerna. Dominerar reparationsandelen, ska således redovisning av mervärdesskatt ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten nedlagts.

Gränsdragningen mellan reparation/underhåll eller ombyggnad är oftast svår. Det är dock karaktären av de utförda arbetena som är avgörande.

Kunna tas i bruk

Vad som ska förstås med att en fastighet har ”kunnat tas i bruk” har inte närmare definierats. Följande tillämpning bör gälla enligt Skatteverkets mening.

Om ett småhus eller en annan byggnad ska färdigställas enligt en kommande köparens önskemål kan redovisningsskyldigheten anstå till dess färdigställandet har skett, under förutsättning att de återstående kostnaderna inte är obetydliga.

Om ändamålet med uppförandet är att sälja ett ”skalfärdigt hus” där köparen sedan färdigställer detta får inte redovisningsskyldigheten skjutas upp i avvaktan på färdigställandet.

I övrigt torde en fastighet kunna tas i bruk då den är klar för inflyttning eller klar för sitt ändamål. Om vissa delar kvarstår, t.ex. yttre arbeten som trädgårdsarbeten och gångbanor, ska fastigheten ändå anses ha tagits i bruk.

Som tumregel för uttrycket ”kunnat tas i bruk” kan en färdigställande- respektive inflyttningsgrad om 75–80 % användas.

Etapp

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i förarbetena uttalat att även när det gäller större projekt i egen regi, som färdigställts i delar vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, ska redovisningsskyldigheten anses inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del (prop. 1978/79:33 s. 139).

Uttagsbeskattningen bör grunda sig på av byggföretaget upprättad projektredovisning. Om projektredovisning saknas måste annan tillförlitlig sammanställning finnas. Kan uttagsbeskattningen inte beräknas tillförlitligt utifrån bokföring eller övriga sammanställningar kan den i stället fastställas efter skäligen grund.

Konkurs

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet, för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt. Se vidare avsnitt 18.4.2.

Angående försäljning av fastighet med oavslutade arbeten i egen regi, se avsnitt 20.5.1.

20.5.5 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet eller lägenhet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi

Särskild handling över gjorda uttag

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående skatt för en köpare av en fastighet eller lägenhet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en handling av säljaren. Ett byggföretag som säljer en fastighet eller lägenhet som utgör en lager-tillgång i byggverksamheten och som inte har tagits i bruk av säljaren ska utfärda en handling vid försäljningen. Handlingen ska utfärdas endast om köparen begär det (8 kap. 19 § första stycket ML). Av handlingen ska framgå den utgående skatt som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten eller lägenheten (8 kap. 19 § andra stycket ML).

För att skatten ska vara avdragsgill för köparen enligt 8 kap. ML eller medföra rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML, förutsätts givetvis att fastigheten eller lägenheten används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

20.5.6 Byggföretags ändrade användning av fastighet eller lägenhet som uppförts i egen regi

När en fastighet eller lägenhet som ingått i byggnadsrörelsen föranlett uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML, får avdrag göras hos byggföretaget om fastigheten eller lägenheten senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 4 § första stycket 6 ML). På detta sätt möjliggörs att en fastighetsägare som uttagsbeskattats för byggkostnad, kan få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i t.ex. skattepliktig uthyrning.

20.5.7 Byggföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll.

Ackordskontroll

Fackförbundens ackordskontroll är normalt tjänster tillhandahållna förbundens medlemmar. Arbetsgivaren utbetalar ersättning (mättnings- och granskningsavgifter) för den anställdes räkning och gör sedan ett avdrag på lönen. Det förhållandet att arbetsgivaren åtar sig att betala avgifterna medför inte att tjänsterna utgör en anskaffning i verksamheten. Arbetsgivaren

har därför normalt inte avdragsrätt för den mervärdesskatt som belöper på avgifterna, då det är den anställdes kostnad och inte arbetsgivarens.

Utvecklingsarvode

Vid avtalsförhandlingarna 2007 träffades en överenskommelse mellan fackliga centrala parter om att det särskilda granskningsarvodet avseende granskning av löner inte ska utgå efter den 31 december 2007. I stället tar fackförbunden ut ett utvecklingsarvode av arbetsgivaren för att finansiera utvecklingen av den fackliga verksamheten.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär inte den fackliga överenskommelsen om utvecklingsarvode att fackförbundet eller dess lokalföreningar ska tillhandahålla företagen några tjänster. Det av företagen utgivna arvodet får i stället anses utgöra ett bidrag till finansieringen av den fackliga verksamheten i förbundet eller lokalföreningarna. Mottagande av utvecklingsarvode medför inte att någon omsättning uppkommer hos fackförbundet eller dess lokalföreningar (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111).

20.6 Fastighetsförvaltning

Fastighetsförvaltning kan innefatta en mängd olika tjänster och prestationer. Det kan vara fråga om tekniska tjänster exempelvis byte, underhåll och mindre reparationer, men också kamerala uppdrag t.ex. administration av hyresuppbörderna. Även fastighetsskötsel i form av städning och renhållning är fastighetsförvaltande arbetsuppgifter. Omsättning av samtliga dessa tjänster omfattas av skatteplikt enligt ML.

Nämnda fastighetsförvaltningstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal. Det är inte ovanligt att större fastighetsägare som kreditinstitut, kommuner och byggföretag sköter hela sin fastighetsförvaltning med egen personal, s.k. egen regi.

En fastighetsägare som handlar upp olika tjänster till sin fastighetsförvaltning får betala mervärdesskatt på de upphandlade tjänsterna. Mervärdesskatten är inte avdragsgill hos fastighetsägaren om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. För den som äger och förvaltar t.ex. bostadsfastigheter eller fastigheter som hyrs ut till hyresgäst som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet, finns inte förutsättningar för frivillig skattskyldighet. Mervärdesskatten på de upphandlade tjänsterna blir därför en kostnad i fastighetsägarens verksamhet.

Konkurrensneutralitet	<p>I det fall tjänsterna utförs med egen personal skulle, i avsaknad av särskilda regler, någon kostnad för mervärdesskatt för arbetskostnaderna inte uppkomma. För att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi, har det därför införts regler om uttagsbeskattning i vissa fall när tjänsterna utförs i egen regi.</p>
Delägare i HB/KB	<p>Det förekommer att delägare i HB/KB tillhandahåller fastighetsförvaltande tjänster till bolaget. När sådan delägare tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget, endast i utbyte mot en viss del av bolagets framtida resultat, anser Skatteverket att det inte är fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende. I ett sådant fall erhåller delägaren inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet. Om delägaren tillhandahåller bolaget en vara eller tjänst mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det däremot fråga om en omsättning enligt ML (Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111).</p> <p>Jfr även med RÅ 2005 ref. 19 och SRN 2005-06-23, samt avsnitt 8.2.1 om vinstandelar från kommanditbolag.</p> <p>Regeringsrätten har ansett att redan innehavet av en näringsfastighet konstituerar yrkesmässig verksamhet och följaktligen skattskyldighet för uttag. Fråga var om en stiftelse som bedrev en verksamhet som i sig inte utgjorde näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302).</p>
Redovisnings- skyldighetens inträde	<p>Vid fastighetsförvaltning inträder tidpunkten för redovisnings- skyldigheten enligt allmänna bestämmelser (13 kap. 12 § ML). Detta innebär att uttagen ska redovisas successivt i takt med att de äger rum.</p>
Uttagsbeskattning	<p>Följande arbeten ska uttagsbeskattas när de utförs i egen regi, dvs. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet</p> <ul style="list-style-type: none">– bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,– ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst,– lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel (2 kap. 8 § ML). <p>Arbeten som anges i sista strecksatsen ovan undantas dock från uttagsbeskattning, om de utförs på lägenhet.</p>

För byggföretag utan utåtriktad byggverksamhet kan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML bli tillämplig, t.ex. när byggnad renoveras eller uppförs för försäljning.

Arbeten som avser den ekonomiska förvaltningen, dvs. hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete, omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning.

Regeringsrätten har i två mål bedömt om vissa arbetsuppgifter som utförs av anställd personal ska föranleda uttagsbeskattning enligt bestämmelser i GML, vilka motsvaras av nuvarande 2 kap. 8 § ML. Av domskälen framgår att syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att skapa neutralitet mellan arbeten i egen regi och upphandlade arbeten (prop. 1989/90:111 s. 92). Enligt unionsrätten är det grundläggande kravet för att upprätthålla bestämmelser om uttagsbeskattning att en snedvridning av konkurrensen därmed hindras (artikel 27 i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär enligt Regeringsrätten att det inte kan komma i fråga att uttagsbeskatta tjänster som inte kan, separat eller som en del av en entreprenad, upphandlas från utomstående. Mot bakgrund av det angivna syftet med bestämmelserna måste dessa anses omfatta även tjänster som utgör en del av eller ett led i utförandet av sådana tjänster som anges i bestämmelserna. Kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning ska inte föranleda uttagsbeskattning.

Det ena målet gällde en bostadsstiftelse som hade anställd personal som tog fram beslutsunderlag för planerade ny-, till- och ombyggnader. Denna personalkategori utförde arbetet med den allmänna planeringen i energifrågor som utgjorde underlag för beslut om energi- och miljöfrågor. Vidare hade stiftelsen personal som ansvarade för hyresgäststyrt underhåll, utvändigt underhåll och utförde besiktningar vid hyresgästs avflyttning. Regeringsrätten uttalade att de arbetsuppgifter som avsåg framtagande av beslutsunderlag för planerade ny-, till- eller ombyggnader och energiplanering utgör en del av eller ett led i utförandet av bygg- och anläggningsarbeten m.m. Regeringsrätten ansåg däremot att planeringsarbeten och kontakter med hyresgäster i samband med hyresgäststyrt underhåll och utvändigt underhåll samt besiktningar vid hyresgästs avflyttning, närmast är att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i stiftelsens egen fastighetsförvaltning (RÅ 2004 ref. 36).

Det andra målet gällde ett bolag som med anställd personal utförde arbete avseende byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar. Vidare hade bolaget personal för besiktningarna som utförs i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakterna med entreprenörer. Regeringsrätten uttalade att de arbetsuppgifter som betecknats som byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar utgör en del av eller ett led i utförandet av byggarbeten, fastighetsskötsel och liknande, och därför omfattades av uttagsbeskattning. Regeringsrätten ansåg däremot att besiktningarna som utförs i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakterna med entreprenörer närmast är tjänster att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i bolagets egen fastighetsförvaltning (RÅ 2004 not. 116).

I ett annat fall har kammarrätten avhandlat om lönekostnaderna för produktionschef, controller och administratörer inom en produktionsenhet i ett fastighetsförvaltande bolag skulle ingå i underlaget för uttagsbeskattning av fastighetstjänster, eller om de kunde anses utföra sådant kameralt och administrativt arbete som ingår som ett led i bolagets egen fastighetsförvaltning. I målet gjorde kammarrätten bedömningen att produktionsenheten tillhandahöll bolagets olika divisioner konkurrensutsatt fastighetsservice, och att de arbetsuppgifter som utfördes av produktionschef, controller och administratörer torde ha en direkt anknytning till konkurrensutsatt fastighetsservice. Kammarrätten fann att de tre personalkategoriernas tjänster utgjorde ett led i sådana tjänster som omfattas av de i 2 kap. 8 § andra stycket ML uppräknade tjänsterna, och att de aktuella lönekostnaderna därmed skulle inräknas i underlaget för uttagsbeskattning (KRNJ 2009-01-16, mål nr 2316–2317-07).

Tjänster som har ett direkt samband med byggnation, reparation och anläggningsarbeten som utförs med egen personal omfattas således av uttagsbeskattningen. Exempel på detta är byggledning, projektering och projektledning. Motsvarande gäller för framtagande av underlag för planerade bygg- eller anläggningsarbeten. Fastighetsskötares konkreta arbete med reparation och underhåll av fastighet är också sådan teknisk förvaltning som ska ingå i uttagsbeskattningen.

Till kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning hänförs arbete som av-

ser hyresuppbörd, hyresavtal, förhandling med hyresgäster, avläsning av vatten och el, bokföring, betalning av fakturor m.m.

Kammarrätten har bedömt om administrativt arbete i form av fakturakontroll och beslutsattestering i ett kommunägt bostadsbolag, som utfördes av anställda med arbetsuppgifter av teknisk karaktär, kan bli föremål för uttagsbeskattning. Domen visar att sådana arbeten som utförs med sådan personalkategori, kan bli föremål för uttagsbeskattning beroende på omständigheterna i det enskilda fallet (KRNJ 2007-11-02, mål nr 577–578-07).

För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts och de därmed förenade kostnaderna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader avseende den tekniska förvaltningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen. Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskyldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokaler uttagsbeskattas exempelvis inte.

**Lönegräns
300 000 kr**

Uttagsbeskattning kan ske endast om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger viss fastställd lönegräns för beskattningsåret. Från och med den 1 januari 2009 har den s.k. lönegränsen höjts från 150 000 kr till 300 000 kr. Av övergångsbestämmelser till lagändringen framgår att den äldre bestämmelsen om lönegränsen 150 000 kr ska gälla för beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2009. Detta innebär att den som har brutet räkenskapsår kommer att kunna tillämpa den nya lönegränsen 300 000 kr från och med det beskattningsår som börjar under 2009 (prop. 2008/09:65 s. 79).

Kammarrätten har ansett att hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet (KRSU 2000-03-22, mål nr 1410-1997 och 1417-1997). Vidare har en annan kammarrätt ansett att en lönebidragsanställd på grund av sitt handikapp, inte har utfört fastighetsskötsel. I domen behandlas inte frågan om ett lönebidrag ska reducera beskattningsunderlaget. Domen kan med hänsyn till detta och de speciella omständigheterna inte anses vägledande för andra fall när lönebidrag utgår (KRNJ 2004-12-02, mål nr 157–158-02).

I ett överklagat förhandsbesked har Regeringsrätten ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget (RÅ 1995 ref. 60).

Vad gäller beräkningen av lönegränsen är Skatteverkets uppfattning att de avgifter som avses inte endast är arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter, utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentlig-rättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift (RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29).

Vidare uttalas i specialmotiveringen i förarbetena att beloppsgränsen givetvis avser de sammanlagda lönekostnaderna vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader (prop. 1989/90:111 s. 214).

Exempel

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 % där det aktuella beloppet uppgår till 270 000 kr. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda beloppet uppgår till 160 000 kr varav A:s andel utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 310 000 kr (270 000 + 40 000), dvs. överstiger 300 000 kr, bör uttagsbeskattning ske för A:s vidkommande. En förutsättning vid beräkningen av underlaget bör således enligt Skatteverkets mening vara att de olika fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

Ingen uttagsbeskattning i vissa fall

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet eller lägenhet som är tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller medför rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Utagsbeskattning kan således bli aktuell hos i princip alla fastighetsägare som i egen regi låter utföra arbeten på en fastighet som är näringsfastighet. Dessutom kan uttagsbeskattning bli aktuell hos en hyresgäst eller bostadsrätts-havare som utför tjänster på en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt.

Utagsbeskattning ska således inte ske för arbeten på en fastighet, fastighetsdel eller lägenhet som omfattas av frivillig skattskyldighet. Utagsbeskattning ska heller inte ske när

arbetena utförs på en fastighet eller lägenhet som fastighetsägaren eller lägenhetsinnehavaren använder i en verksamhet som medför skattskyldighet, eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av mervärdesskatt föreligger (exempelvis kontors-, affärs- och fabriksfastigheter). Detta beror på att ingående skatt på upphandlade tjänster till sådana fastigheter eller lägenheter är avdragsgill.

Uttagsbeskattning träffar således främst arbeten på bostadsfastigheter och på lokaler som inte omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. Det ska dock uppmärksammas att även del av fastighet kan omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattningen omfattar t.ex. också en kommuns arbeten i egen regi om arbetena avser stadigvarande bostad, med undantag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387). Jämför med 3 kap. 29 § andra stycket ML.

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked om uttagsbeskattning, där frågan var om uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML ska ske för tjänster som utförs på fastighet som till en del omfattas av frivillig skattskyldighet. Skatterättsnämnden hade uttalat att förutsättning föreligger för uttagsbeskattning till den del fastighet används för uthyrning som inte medför skattskyldighet (RÅ 2004 not. 94). Det förhållandet att andra delar av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet hindrar således inte att uttagsbeskattning ska ske.

Uttagsbeskattningen kan ske enligt två metoder.

Metod I

Den ena metoden (metod I) innebär att fastighetsägaren/lägenhetsinnehavaren redovisar utgående skatt på ett på visst sätt beräknat värde av de utförda arbetena. Används denna metod får fastighetsägaren/lägenhetsinnehavaren avdrag för ingående skatt på material och tjänster m.m. som förvärvats för arbetet. Avdrag medges också för ingående skatt på maskiner och andra inventarier i den mån de använts för arbetena. Avdrag medges t.ex. för ingående skatt avseende inköp av gräsklippare vid inköpstillfället, trots att utgående skatt beräknas på värdeminskningen för varje år.

Skatteverket anser att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna (RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901).

**Beskattnings-
underlag enligt
Metod I**

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter:

1. nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört (7 kap. 5 § första stycket ML).

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader hänförliga till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Köpta fastighets-tjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Andra köpta tjänster, såsom reparation av maskin eller liknande, är kostnadselement som däremot ska räknas med. Avdrag medges för den ingående skatten på dessa kostnadselement.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 % av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt Skatteverkets mening i flertalet fall anses vara rimlig. Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren/lägenhetsinnehavaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten/lägenheten. Motsvarande gäller när delägare i enkelt bolag eller HB utför arbete på bolagets fastighet/lägenhet. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i beskattningsunderlaget. När fastigheten/lägenheten ägs av ett AB blir värdet av delägars arbete beaktat, som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

På det beräknade underlaget ska utgående skatt redovisas med 25 %. Den ingående skatten på köp av material och annat är avdragsgill under förutsättning att kostnadselementet ska ingå i beskattningsunderlaget.

Metod II

Den andra metoden (metod II) för uttagsbeskattningen är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § andra stycket ML.

**Beskattnings-
underlag enligt
Metod II**

Om fastighetsägaren/lägenhetsinnehavaren begär det får enligt denna metod beskattningsunderlaget bestämmas till lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat de skatter och sociala avgifter som grundas på lönekostnaderna. På detta underlag ska utgående skatt redovisas med 25 %.

Används metod II får avdrag inte, till skillnad för vad som gäller vid tillämpningen av metod I, göras för ingående skatt på material, maskiner etc. Detta framgår av 8 kap. 9 § första stycket 4 ML.

20.7 Exempel

I detta avsnitt finns ett antal exempel avseende uttagsbeskattning inom fastighetsområdet. Exempel 1–4 nedan avser företag som bedriver utåtriktad byggverksamhet, och exempel 5–6 avser företag som inte bedriver utåtriktad byggverksamhet.

**Fastighet använd
i skattepliktig
verksamhet**

Exempel 1

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. Egen fastighet, som utgör tillgång i rörelsen och i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten, tillförs byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster. Eftersom fastigheten är en tillgång, som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten, sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet, som utgör sådan tillgång, uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall (jfr 2 kap. 7 § 1 och tredje stycket ML). Bolaget har avdragsrätt för ingående skatt på förvärvade tjänster enligt de vanliga reglerna i 8 kap. ML.

Hade fastigheten bara till viss del nyttjats i verksamhet som medför skattskyldighet skulle däremot uttagsbeskattning skett för egenproducerade tjänster hänförliga till övrig del. Avdragsrätt hade inte förelegat för mervärdesskatten på köpta tjänster till sistnämnda del.

**Fastighet för
försäljning**

Exempel 2

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. I tider av lågkonjunktur förvärvar bolaget mark och uppför i egen regi byggnader för försäljning. Vissa byggarbeten utförs av underentreprenörer.

**Fastighets-
förvaltning**

Eftersom fastigheterna är att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse enligt IL ska bolaget uttagsbeskattas enligt reglerna i 2 kap. 7 § ML för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående skatt på förvärvade byggtjänster. Avdragsrätt föreligger även för inköpt material, som används för de egenproducerade tjänsterna.

Exempel 3

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör lagertillgångar enligt inkomstskattelagen. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret gällande lönegräns. För räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2009 är lönegränsen 150 000 kr, och för räkenskapsår som påbörjats efter den 1 januari 2009 är lönegränsen 300 000 kr.

När respektive byggnad är färdigställd och bolaget uttagsbeskattats för byggtjänsterna ingår fastigheten inte längre i verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget ska då uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för fastighetsskötseln, eftersom sådana tjänster tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

**Bostadsrätt för
försäljning**

Exempel 4

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal renovera bostadsrätter som förvärvats för att säljas på den öppna bostadsmarknaden.

Eftersom lägenheterna utgör lagertillgång i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen ska bolaget uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 § ML för de egenproducerade byggtjänsterna. Avdragsrätt föreligger för inköpt material som används för de egenproducerade tjänsterna.

**Fastighet för
försäljning
– tjänsterna
upphandlas**

Exempel 5

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggverksamhet. Bolaget låter genom underentreprenörer restaurera egna fastigheter inför framtida försäljningar.

**Fastighet för
försäljning
– egen personal**

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för eventuell fastighetsförvaltning om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger lönegränsen.

Exempel 6

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal uppföra en byggnad för försäljning.

Bolaget ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för uppförandet av byggnaden om lönekostnad under beskattningsåret för egen anställd personal för detta arbete tillsammans med eventuell övrig fastighetsförvaltning avseende bolagets fastigheter, som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet, överstiger lönegränsen.

21 Uthyrning av verksamhetslokal

21.1 Inledning

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML, med vissa undantag som anges i samma kapitel 3 § (se avsnitt 19), en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Bl.a. fastighetsägare är därför som regel inte obligatoriskt skattskyldiga för t.ex. lokaluthyrning. De har därför inte rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv i uthyrningsverksamheten. I och med det uppkommer s.k. kumulativa effekter, vilket kan leda till att hyressättningen påverkas negativt för hyresgästen. Den företagare som är skattskyldig för mervärdesskatt och bedriver sin verksamhet i egen fastighet har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv avseende fastigheten. I mervärdesskatt hänseende kan således bristande konkurrensneutralitet uppkomma när det gäller verksamheter som bedrivs i förhyrda respektive i egna lokaler.

Frivillig skattskyldighet

I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § i ML, se avsnitt 21.2.1.2. Även under ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet, innan några hyresgäster tillträtt, finns i vissa fall en möjlighet att bli frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet. För sådan skattskyldighet finns särskilda bestämmelser, bl.a. har dessa skattskyldiga inte rätt att få s.k. retroaktivt avdrag, se vidare avsnitten 21.2.2 och 21.8.2. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun och kommunalförbund oavsett användningssätt hos dessa. Frivillig skattskyldighet kan under motsvarande förutsättningar medges första- och andrahandshyresgäster samt bostadsrättsinnehavare

liksom konkursbon och sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML.

Uthyrning

Begreppet uthyrning är ett unionsrättsligt begrepp där civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse. Det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EU-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Se vidare avsnitten 19.3 och 19.3.1.

Uthyrare som förklarats frivilligt skattskyldig ska redovisa utgående skatt på hyran för sådan fastighet eller fastighetsdel som omfattas av skattskyldigheten. Avdrag får göras för ingående skatt som hänför sig till denna skattepliktiga uthyrning. Det medför att de kostnadselement som ingår i hyran inte innefattar någon ”dold” mervärdesskatt som hyresgästen i sin tur måste behandla som en kostnad. Den mervärdesskatt som debiteras på hyran får hyresgästen göra avdrag för enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Mervärdes- skattedirektivet

Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer en rätt till valfrihet för beskattning rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom samt fastställa de närmare villkoren som krävs för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av undantaget (artikel 137 jämförd med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får således inskränka rätten till valfrihet och ska närmare bestämma om dess användning.

EU-domstolen har behandlat frågor om tillämpningen av bestämmelserna i artikel 137. Av domarna framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för bestämmelserna i artiklarna 131, 135 och 137 i mervärdesskattedirektivet (C-381/97 Belgocodex punkterna 16–17 och C-12/98 Far punkt 13).

EU-domstolen har uttalat att bestämmelserna i artikel 137 första stycket 1 d och andra stycket i mervärdesskattedirektivet inte hindrar en medlemsstat, som har utnyttjat möjligheten till frivillig skattskyldighet, från att anta bestämmelser som innebär att avdrag för hela den ingående skatten villkoras av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten (C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, punkterna 26–30). Artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet, ska enligt EU-domstolen, tolkas så att en

medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av denna bestämmelse kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki).

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 137 i mervärdesskattedirektivet medger och också fastställt de nationella reglerna.

Omsättningsland

Tjänst avseende fastighet är omsatt i det land där fastigheten är belägen. Uthyrning av fastighet kan därför mervärdesbeskattas i Sverige endast om fastigheten är belägen här i landet (5 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet enligt ML kan alltså inte avse fastighet belägen i annat land.

Lagrum av särskild betydelse

Bestämmelser med särskild betydelse för den frivilliga skattskyldigheten finns i 1 kap. 11–12 §§, 3 kap. 3 § 2 och tredje stycket samt 9, 11 och 13 kap. ML. Vidare är vissa av de jämningsbestämmelser som återfinns i 8 a kap. ML av stort intresse i sammanhanget.

I det följande förstås med begreppet skattskyldig, om inte annat anges, även återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § ML.

Om inte annat anges förstås i det följande med begreppet uthyrning även annan upplåtelse av rätt till fastighet, t.ex. upplåtelse av bostadsrätt.

21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta

Frivillig skattskyldighet kan medges för den som hyr ut en fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt (9 kap. 1 § ML). I vissa fall kan frivillig skattskyldighet medges redan innan uthyrningen påbörjats då fastighet är under uppförande (9 kap. 2 § ML).

21.2.1 Uthyrning av fastighet

21.2.1.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

Byggnad eller annan anläggning

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastighetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör

fastighet enligt ML finns i avsnitt 19.2. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i mervärdesskattehänseende. Även en mobilmast placerad på en byggnads tak eller direkt på ett betongfundament på marken utgör fastighet enligt ML.

Bestämd yta

Uthyrning av fast egendom är enligt EU-domstolen ett unionsrättsligt begrepp (C-284/03, Temco Europe). Ett hyresavtal kan, enligt domstolen (punkterna 24 och 25), avse vissa delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra. Sådana begränsningar i rätten att nyttja en förhyrd lokal hindrar inte att det kan vara fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra. Det förhållandet att en hyresvärd ingått flera hyresavtal med olika hyresgäster avseende samma lokal hindrar därför inte att de olika upplåtelseerna kan rymmas inom det unionsrättsliga begreppet uthyrning av fast egendom.

Med stöd av artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet har i ML fastställts ytterligare villkor, utöver kravet på uthyrning av fast egendom, för att frivillig skattskyldighet ska kunna medges. Av 3 kap. 3 § andra stycket ML framgår att uthyrningen dessutom ska ske för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet och av 9 kap. 4 § första stycket ML framgår att skattskyldigheten bestäms per fastighetsdel genom att det där föreskrivs att skattskyldighet kan inträda först när hyresgästen tillträder den del av fastigheten som avses med ansökan.

Skatteverket anser att kravet på stadigvarande användning hos hyresgästen av en fastighet eller del därav är därför endast är uppfyllt när varje hyresgäst med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta (Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111).

Stadigvarande bruk

Byggnad och annan anläggning räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark.

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Barack som lätt kan flyttas, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.

EU-domstolen har, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån unionsrättsliga begrepp (C-315/00, Maierhofer). Se vidare avsnitt 19.2.2.1.

- Lokal**
- Yta i byggnad bör enligt Skatteverkets uppfattning normalt inte omfattas av frivillig skattskyldighet om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal.
- Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter.
- En byggnadstekniskt ej klart avskild yta bör kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart bestämd till läge och storlek, t.ex. butiksytor i ett varuhus.
- I det följande benämns allt som utgör fastighet, om inte annat anges, som regel som lokal.
- Parkeringsplats**
- Skatteplikt föreligger vid upplåtelse av platser för parkering av fordon, se vidare avsnitt 19.4.5.
- Skatteverket anser dock att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal är underordnad tillhandahållandet av lokalen. Upplåtelsen av parkeringsplatsen ska då beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111).
- Verksamhets-tillbehör och industritillbehör**
- Uthyrning av verksamhetstillbehör och industritillbehör omfattas i princip av skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Emellertid anser Skatteverket att sådan uthyrning av praktiska skäl bör få hänföras till den frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse av fastighet. Det gäller dock bara om inte särskild ersättning tas ut för uthyrningen av tillbehören.
- I jämkningssammanhang anses dock industri- och verksamhetstillbehör som lös egendom, se avsnitt 16.3.
- 21.2.1.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen**
- För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Syftet med att fastigheten ska användas stadigvarande är att förhindra ideliga ändringar av skattskyldigheten, se prop. 1985/86:47 s. 40.
- Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. I vissa fall kan dock frivillig skattskyldighet medges under s.k. uppförandeskede, dvs. innan hyresavtal träffats. Skatteverket anser att

sådana hyresavtal som gäller för en bestämd tid av minst ett år och sådana hyresavtal för obestämd tid som avses i 12 kap. jordabalken bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. I de fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. Därvid får en avvägning göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

Skatterättsnämnden har uttalat sig angående kravet på stadigvarande användning. Sökandebolaget hyrde ut lokaler i ett köpcentrum och var frivilligt skattskyldig för denna uthyrning. Vissa av dessa lokaler var tillfälligtvis outhyrda och presumtiva hyresgäster, som bedriver verksamheter som omfattas av skattskyldighet enligt ML, var företagare som antingen bedrev nystartade verksamheter som inte hade möjlighet att teckna längre avtal eller bedrev verksamhet som endast var tänkt att vara en kort tid såsom konkursutförsäljning (SRN 2006-03-03).

Den aktuella lokalen var föremål för skattskyldighet sedan tidigare och skulle enligt nytt kontrakt hyras ut under fyra månader utan möjlighet till förlängning. SRN ansåg att innebörden av kravet att en fastighet ska användas stadigvarande i en verksamhet som medför skattskyldighet är att fastighetsägarens avsikt ska vara att kontinuerligt under en längre tid hyra ut fastigheten för användning i en sådan verksamhet. Av handlingarna i ärendet framgick enligt Skatterättsnämnden inte annat än att denna förutsättning var uppfylld. Skatterättsnämnden fann därför att det förhållandet att det aktuella företaget hyr lokalen under endast fyra månader inte medför att sökandebolagets uthyrning av lokalen inte ska anses ske för stadigvarande användning.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet inte ska tolkas så att stadigvarande användning är bestämt till minst fyra månader. I det aktuella fallet var lokalen redan föremål för skattskyldighet och skulle även i fortsättningen hyras ut på samma sätt. Att hyresvärden väljer att hyra ut lokalen tillfälligt till ett företag som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML i stället för att låta den stå tom mellan två hyresgäster förändrar inte skattskyldigheten. En annan bedöm-

ning skulle leda till ideliga ändringar av skattskyldigheten, vilket inte kan anses vara förenligt med det syfte som legat till grund för införandet av begreppet ”stadigvarande”.

**Uthyrning
på heltid**

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser Skatteverket vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Ett företags uthyrning av en lokal till en skattepliktig hyresgäst t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan är inte en uthyrning som är stadigvarande och kan således inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet.

Kammarrätten har funnit att upplåtelse av byggnadsutrymmen, som skulle användas omväxlande för skattepliktig och inte skattepliktig verksamhet, inte kan betraktas som stadigvarande användning. För att en användning ska betraktas som stadigvarande bör den enligt kammarrättens mening vara kontinuerlig. I det aktuella målet skulle upplåtelse för skattepliktig verksamhet ske under veckorna 40–18. Enligt kammarrätten var den sammanlagda tiden (31 veckor) för kort tid för att användningen ska betraktas som stadigvarande. Den omständigheten att hyresförhållandet var avsett att vara under lång tid (flera år) utgjorde i sig inte någon grund för frivillig skattskyldighet (KRUNG 2005-11-23, mål nr 4787-04).

Flera hyresgäster

Skatteverket anser att även om ett hyresavtal kan avse delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra krävs, för att frivillig skattskyldighet för uthyrningen ska medges, att var och en av hyresgästerna med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta (Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111).

Sopsuganläggning

Kammarrätten har uttalat sig om kraven för frivillig skattskyldighet för uthyrning av en sopsuganläggning. Sopsuganläggningen ägdes och brukades gemensamt av ägarna till de fastigheter som hade del i anläggningen. En samfällighetsförening bildades för förvaltningen av anläggningen. Föreningen ansökte om frivillig skattskyldighet för uthyrning av anläggningen till ett bolag. Kammarrätten fann att sopsuganläggningen, även för tiden efter hyresavtalet träffats mellan föreningen och bolaget, stadigvarande användes och utnyttjades i fastighetsägarnas verksamhet. Hyresavtalet mellan föreningen och bolaget medförde inte att bolaget fått en rätt att nyttja sopsuganläggningen som om de vore ägare av denna. Föreningen hade följaktligen inte visat att en sådan uthyrning

av anläggningen som krävs för frivillig skattskyldighet förelåg (KRNS 2008-05-12, mål nr 6340-06). Domen överklagades av den skattskyldige men prövningstillstånd medgavs inte.

**Fastighets-
överlåtelse**

När en fastighet överläts bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den nye fastighetsägaren få tillgodoräkna sig hyrestid från den tidigare ägaren. Detsamma bör tillämpas vid överlåtelse av hyresrätt och bostadsrätt.

Exempel

B förvärvar den 1 juli år 2 en fastighet av A som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokaler. Hyresgästen C hade i maj år 1 tecknat hyresavtal om 2 år med A. Hyrestiden löper således ut i maj år 3. B förklaras frivilligt skattskyldig. B:s uthyrning till C får – med hänsyn till C:s hyrestid hos A – anses uppfylla det s.k. stadigvarandekravet.

**Staten, kommun
m.fl.**

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund, utländska beskickningar, karriärkonsulat, vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, samt representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Vid uthyrning till staten, kommuner och kommunalförbund behöver denna hyresgästs verksamhet inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Se dock avsnitt 21.3.1 vad gäller vissa begränsningar i möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till kommuner och kommunalförbund. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt. I den fortsatta redogörelsen avses, om inte annat anges, med uttrycket staten och kommun, även kommunalförbund, beskickningar, konsulat och ovannämnda organisationer.

21.2.2 Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet kan medges i vissa fall redan under det s.k. uppförandeskedet, dvs. innan hyresavtal träffats och hyresgäst tillträtt (9 kap. 2 § ML). Fråga ska vara om fall när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats, jfr avsnitt 21.2.1.

Förutsättningar

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet kan dock medges endast om det finns särskilda skäl och det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska för-

hållanden och omständigheterna i övrigt. Dessa krav har uppställts på grund av att fråga här är om utbetalningar från staten under en längre tid av mervärdesskatt på investeringar, trots att fullständiga garantier inte finns om att uthyrning på uppdraget sätt verkligen kommer till stånd senare.

Särskilda skäl

Uppförandet av en byggnad medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så kan också vara fallet vid mera omfattande till- och ombyggnader. Stora påfrestningar på fastighetsägarens likviditet kan då uppkomma. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mera omfattande till- och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga.

Vid bedömning av om den ingående skatten kan ses som avsevärd, bör enligt Skatteverkets mening hänsyn tas till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som för en fastighetsägare inte kan ses som avsevärt kan vara avsevärt för en annan.

Skatteverket anser att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede även kan medges avseende enstaka lokaler i byggnaden, oberoende av om övriga lokaler omfattas av skattskyldighet eller inte. Allt under förutsättning att förhållandena är sådana att kravet på särskilda skäl får anses uppfyllt.

Avsikten styrkes

Frivillig skattskyldighet innan uthyrning påbörjats måste förutsätta att sökandens avsikt att hyra ut verksamhetslokaler till skattskyldiga hyresgäster eller staten, kommun m.fl. stöds av objektiva omständigheter. Av värde vid bedömningen av om sådana omständigheter föreligger kan t.ex. vara uppgifter om markanskaffning, beviljat bygglov, ritningar, entreprenadkontrakt, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Det finns alltså flera objektiva omständigheter som kan läggas till grund för en bedömning av sökandens avsikt.

Övrigt beträffande sökanden

Ett ytterligare krav är att frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet är lämpligt med hänsyn till sökandens personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Sådant som kan tala mot frivillig skattskyldighet under uppförandeskede är, enligt prop. 1999/2000:82 s. 72, uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan

misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder m.m. Tidsaspekten torde dock normalt kunna vägas in vid bedömningen. Anmärkningar som ligger förhållandevis nära ansökningstidpunkten bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet

Uthyrning eller annan upplåtelse

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av gruppchefen, se avsnitt 21.3.4 (9 kap. 1 § ML, 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1–2 ML).

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet kan i vissa fall medges innan uthyrning påbörjats (s.k. uppförandeskede). De som kan beviljas frivillig skattskyldighet i dessa fall är fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML (9 kap. 2 § ML, 3 kap. 3 § tredje stycket 3 ML).

Hyresgäster och bostadsrättshavare kan inte medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Så kan t.ex. en franchisegivare som hyr en lokal och som avser att efter en omfattande ombyggnad hyra ut den till en franchisetagare, inte bli frivilligt skattskyldig under den tid han låter utföra ombyggnaden av lokalen. Om däremot hyresavtalet ska ingås mellan fastighetsägaren och franchisetagaren, och fastighetsägaren låter utföra ombyggnaden, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

21.3.1 Fastighetsägare

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet, se avsnitten 21.2.1.1 och 19.2.

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet eller del av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Enligt Skatteverkets uppfattning bör bedömningen av om frivillig skattskyldighet kan medges eller ej som regel ske på lokalnivå.

Blandad verksamhet

Det innebär att om en hyresgäst med s.k. blandad verksamhet hyr flera lokaler av en fastighetsägare, kan denne inte bli frivilligt skattskyldig avseende lokaler i vilka hyresgästen enbart bedriver skattefri verksamhet. Om hyresgästen använder vissa lokaler såväl för skattepliktig som skattefri verksamhet, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av dessa lokaler. I dessa fall begränsas dock hyresgästens rätt till avdrag för ingående skatt på hyran.

Exempel

A hyr ut en lokal till B som i denna bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet). A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för t.ex. ombyggnad, reparation och drift av lokalen. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar lokalens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Se vidare avsnitten 21.8.1 och 14.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

Uppförandeskede

En fastighetsägare kan i vissa fall medges frivillig skattskyldighet under s.k. uppförandeskede trots att någon uthyrning ännu inte påbörjats (9 kap. 2 § ML).

Staten och kommun

När det gäller uthyrning till staten eller kommun kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet (3 kap. 3 § andra stycket ML). Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. till annan hyresgäst än staten, kommun, eller kommunalförbund för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. I detta sammanhang kan dock noteras att korttidsupplåtelse av idrottslokal och idrottsanläggning för idrottsutövning inte utgör fastighetsupplåtelse, se vidare avsnitt 26.5. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skattskyldighet endast medges delvis för uthyrningen. Beträffande stadigvarande bostad, se avsnitt 14.6.2.

När en kommun vidareuthyr en fastighet till staten, annan kommun eller kommunalförbund som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt ska samma villkor gälla som vid någon annan hyresgästs vidareuthyrning till staten, annan kommun eller kommunalförbund. En fastighetsägare kan således medges frivillig skattskyldighet även i de fall uthyrning av en fastighet sker via en kommun till en annan kommun som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

**Tomträtts-
innehavare**

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

Bostadsrätt

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt. En bostadsrättsförening kan således bli frivilligt skattskyldig för t.ex. upplåtelse av en affärslokal med bostadsrätt.

**Övertagande
av fastighet**

Om fastighet som överläts omfattas av frivillig skattskyldighet, övertar utan särskild ansökan och beslut den nye ägaren överlåtarens frivilliga skattskyldighet. Dock finns möjlighet innan den nye ägarens tillträde att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Se avsnitt 21.9. Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

**Särskilt om
vidareuthyrning**

Om en första- eller andrahandshyresgäst, som inte är staten eller kommun, i sin tur i sin helhet hyr ut lokalen etc. till någon annan, kan fastighetsägaren endast medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om första- eller andrahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning.

Skatteverket anser att bedömningen av om det föreligger en tjänst avseende uthyrning och en senare återuthyrning av fast egendom får göras med utgångspunkt i innebörden av avtalen i det enskilda fallet. Avgörande är om förstahandshyresgästen har en dispositionsrätt som medför att fastighetsägaren för att själv kunna nyttja lokalen måste hyra tillbaka denna. Omsättning av en tjänst avseende uthyrning av fastighet kan då anses föreligga. Är förhållandena sådana att denna uthyrning sker kontinuerligt under en längre tid är detta inget hinder mot frivillig skattskyldighet enbart på grund av att fråga är om återuthyrning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 292393-07/111).

**Särskilt om
uthyrning till
hotellföretag**

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fritidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotell-

verksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skattskyldigt enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § första stycket 4 ML).

Skatterättsnämnden har besvarat ett antal frågor från ett bolag rörande skatteplikt m.m. för uthyrning av ett fritidshus. Skatterättsnämnden fann att av bolaget bedriven långtidsuthyrning till stuguthyrningsföretag m.fl. kunde medföra rätt till frivillig skattskyldighet (SRN 2000-10-04).

Skatteverket har uttalat sin uppfattning i fråga om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter (Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111). Av skrivelsen framgår att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas.

Skatterättsnämnden har förklarat att skatteplikt föreligger för ett bolags uthyrning av lägenheter till ett hotellföretag. Vidare har SRN ansett avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML beträffande stadigvarande bostäder inte vara tillämpligt i fallet (SRN 2001-11-21). Förhandsbeskedet överklagades av RSV till den del det avsåg frågan om avdrag. RR fastställde förhandsbeskedet, RÅ 2002 not. 174. Se även avsnitten 14.6.2 och 21.8.3.

21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare

Den som hyr lokal m.m. i första eller andra hand kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra respektive tredje hand. Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes mervärdesskattestatus, liksom beträffande specialreglerna vid uthyrning till staten eller kommun, gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

Skatterättsnämnden har förklarat ett kommunägt fastighetsbolag frivilligt skattskyldigt för uthyrning av fastighet till kommunen. Fastighetsbolaget förhyrde fastigheten från ett annat bolag. Det kommunala fastighetsbolaget var således förstahandshyresgäst och hade övertagit det hyreskontrakt som kommunen tidigare hade haft direkt gentemot det bolag som ägde fastigheten (SRN 1999-11-16).

Första- respektive andrahandshyresgäst samt bostadsrättsinnehavare kan medges frivillig skattskyldighet även om fastighetsägaren eller förstahandshyresgästen inte är frivilligt skattskyldig.

Övertagande av hyresrätt m.m.

Om den som överlåter en hyresrätt eller en bostadsrätt varit frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokalen, övergår som regel den frivilliga skattskyldigheten på övertagaren utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitten 21.4 och 21.11.

Återuthyrning

Skatteverket, anser att bedömningen av om det föreligger en tjänst avseende uthyrning och en senare återuthyrning av fast egendom får göras med utgångspunkt i innebörden av avtalen i det enskilda fallet. Avgörande är om förstahandshyresgästen har en dispositionsrätt som medför att fastighetsägaren för att själv kunna nyttja lokalen måste hyra tillbaka denna. Omsättning av en tjänst avseende uthyrning av fastighet kan då anses föreligga. Är förhållandena sådana att denna uthyrning sker kontinuerligt under en längre tid är detta inget hinder mot frivillig skattskyldighet enbart på grund av att fråga är om återuthyrning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 292393-07/111).

21.3.3 Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML). Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Konkursförvaltaren ska anmäla konkursboet för registrering hos Skatteverket (3 kap. 2 § SBL).

Konkursbo kan bli frivilligt skattskyldigt under samma förutsättningar som en fastighetsägare. Även om konkursgäldenären inte varit frivilligt skattskyldig kan konkursboet bli det.

21.3.4 Mervärdesskattegrupper

Sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML kan bli frivilligt skattskyldiga för fastighetsuthyrning. Gruppen som sådan blir då skattesubjekt. Dock gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet inte ska inges av gruppen som sådan utan av gruppchefen med samtycke av den näringsidkare i gruppen som äger fastigheten ifråga eller som innehar ifrågavarande hyres- eller bostadsrätt. En mervärdesskattegrupp kan bli frivilligt skattskyldig under samma förutsättningar som en fastighetsägare.

21.4 Den frivilliga skattskyldighetens början

- Allmänt** Av 9 kap. 4–5 §§ ML framgår från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast kan gälla. Tre typfall kan urskiljas. Dessa är uthyrning, uppförandeskede och överlåtelse. När nedan anges fastighet avses i förekommande fall även hyres- och bostadsrätter.
- Uthyrning** Den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokal inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser (9 kap. 4 § första stycket ML).
- Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till Skatteverket. Likaså fall då för en befintlig fastighet, helt eller delvis, ansöks om frivillig skattskyldighet och sådan skattskyldighet dessförinnan inte förelegat för fastigheten eller fastighetsdelen. Det kan alltså handla om situationer då ändrad användning uppkommer i en lokal. Här avses också fall då fastighet överlåtits och där den nye ägaren vill bli frivilligt skattskyldig för andra eller ytterligare lokaler än de den tidigare ägaren var frivilligt skattskyldig för.
- Även vid tillbyggnad av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet krävs en ansökan för att skattskyldigheten ska omfatta de tillbyggda delarna. Skattskyldigheten inträder inte utan ansökan och beslut även om de tillbyggda delarna ska brukas av en hyresgäst som redan hyr lokaler, som omfattas av skattskyldighet, i fastigheten.
- Uppförandeskede** Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit (9 kap. 4 § andra stycket ML).
- Överlåtelse** Då överlåtare av fastighet eller av hyres-/bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelse tillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Det gäller såväl vid onerösa som benefika äganderättsövergångar. Övertagaren blir då frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten (9 kap. 5 § ML). Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt.

Kontinuitet i beskattningen uppnås då. Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket (9 kap. 7 § första stycket ML), se avsnitt 21.11.5.

Parterna kan dock innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitt 21.9.

Skatterättsnämnden har konstaterat att den frivilliga skattskyldigheten övergår på förvärvaren vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Detta under förutsättning att parterna inte begär att så inte ska ske (SRN 2004-11-23).

Konsekvenser av inträdet

Som framgår ovan kan frivillig skattskyldighet aldrig inträda innan den dag då ansökan kommer in till Skatteverket i de fall då skattskyldigheten ska grundas på ansökan.

Ett hyresförhållande kan ha pågått en tid innan ansökan kommer in. För tid som ligger innan den dag då frivillig skattskyldighet inträder har hyresvärden inte rätt att debitera mervärdesskatt. Endast den som är skattskyldig kan debitera mervärdesskatt.

Felaktig debitering

Ett belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt ska betalas in till staten även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt ML (1 kap. 1 § tredje stycket ML). Se avsnitten 4.6 och 18.4.12.

Skatteverket anser att en hyresgäst inte har rätt till avdrag för som mervärdesskatt oriktigt betecknade belopp, se avsnitt 21.8.4.

21.5 Beskattningsunderlag

Allmänt

Skatt ska tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av den totala hyresersättningen inklusive skatt minskad med 20 %. Med ersättning avses den hyra som följer av hyresavtalet. Vid bostadsföretags eller bostadsrättsförenings upplåtelse av bostadsrätt utgörs ersättningen av årsavgiften.

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisions-sändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Detsamma

gäller upplåtelse av parkeringsplats som har sådan nära anknytning till upplåtelsen av lokalen att den anses underordnad uthyrningen av lokalen, se avsnitt 21.2.1.1. Däremot ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

Hyresgäst med blandad verksamhet

Även om hyresgästen har s.k. blandad verksamhet ska hela hyresersättningen beläggas med skatt. Hyresgästens rätt till avdrag för ingående skatt är begränsad i sådana fall.

Franchising

I ett förhandsbesked år 1992 har Skatterättsnämnden uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prispförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. Skatterättsnämnden ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en mervärdesskattefri del avseende beräknad hyra för lokaler och en mervärdesskattepliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butiklokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna.

Eftersom frivillig skattskyldighet kan medges vid uthyrning i andra och tredje hand, kan franchisegivare som förhyr lokaler i första hand bli frivilligt skattskyldig för sin vidareuthyrning till franchisetagare.

Uttagsbeskattning

Om en hyresgäst inte erlägger hyra kan i vissa fall uttagsbeskattning komma ifråga. Uttagsbeskattning torde dock som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbjudanden som innebär att nya hyresgäster får hyresfrihet under en begränsad tid.

Skadestånd

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med mervärdesskatt.

21.6 Faktureringskyldighet

Allmänt	Enligt faktureringsreglerna ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare (11 kap. 1 § ML). Beträffande fakturering, se vidare avsnitt 17.
Uppgifter i fakturan	En hyresfaktura ska vid frivillig skattskyldighet innehålla utfärdandedatum, unikt löpnummer, säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt, säljarens och köparens namn och adress, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod fakturan avser samt uppgifter om ersättningen, skattesats och skattens belopp (11 kap. 8 § ML).
Mindre belopp	Fakturans innehåll får frångås i vissa fall, bl.a. om fakturan är på mindre belopp (11 kap. 9 § ML). Skatteverket anser att bestämmelsen inte bör tillämpas beträffande hyresfakturer, vilket innebär att en hyresfaktura alltid ska innehålla de uppgifter som framgår ovan.
Retroaktivt avdrag för annans ingående skatt	<p>I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtares ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (8 kap. 19 § ML). Se vidare avsnitt 21.8.2.</p> <p>I sådana fall ska överlåtaren på begäran av förvärvaren utfärda en handling som styrker avdraget. Denna ska innehålla uppgifter om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad som överlåtaren låtit utföra och som han inte har dragit av i sin mervärdesskatteredovisning.</p> <p>I ML anges inte direkt att uppgifterna ska vara specificerade på lokalnivå. I förvärvarens intresse kan dock ligga att se till att han erhåller sådana specificerade uppgifter. I annat fall kan han kanske inte rätt beräkna sitt retroaktiva avdrag. Inte heller kan han kanske rätt utföra jämkning i samband med senare inträffade omständigheter, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse. Jämkningsbeloppet kan då få komma att beräknas skönsmässigt.</p> <p>Förvärvaren kan vid kontakt med överlåtaren hänvisa till att handlingen bör vara specificerad på så sätt att kravet i 8 kap. 19 § fjärde stycket 3 ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.</p>

**Övertagande
av rättighet
och skyldighet
att jämka**

Vid överlåtelse av investeringsvaror (t.ex. fastigheter och hyres/bostadsrätter) går överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt ofta över på förvärvaren, se vidare avsnitt 21.10.3. Det kan bli aktuellt t.ex. vid överlåtelse av fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller som avses bli det hos förvärvaren.

I sådana fall kan jämkning fullgöras hos förvärvaren endast om han från överlåtaren erhållit en handling som innehåller för jämkningen nödvändiga uppgifter. Överlåtaren är skyldig att utfärda sådan handling även om förvärvaren inte begär det. Skatteverket har i en skrivelse redogjort för situationen när en fastighet har överlåtits och särskild jämkningshandling inte har utfärdats av den ursprunglige överlåtaren. En överlåtare av en fastighet som, i samband med att jämkningsskyldigheten för ingående skatt övergår till förvärvaren, inte lämnar uppgifter i särskild jämkningshandling ska själv fullgöra denna jämkningsskyldighet när en jämkningsgrundande händelse senare inträffar. Detta gäller även om fastigheten överlåtits i flera led efter den ursprungliga överlåtelsen vid vilken uppgifter inte lämnades. Skatteverket anser också att sådana brister i överlämnad jämkningshandling att en förvärvare inte kan fullgöra sin jämkningsskyldighet innebär att denna skyldighet ska fullgöras av överlåtaren (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111).

Den som tar över rättighet och skyldighet att jämka är skyldig att i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling av det slag som avses här. Skatteverket anser att det innebär följande.

Vid fastighetsköp är den affärshändelse som ska bokföras själva fastighetsköpet med angivande av en anskaffningskostnad. Någon ingående skatt som ska jämkas föreligger inte vid ett "rent övertagandefall" utan endast en latent rättighet/skyldighet att jämka. För bokföring av fastighetsköpet ska det finnas en verifikation som anger att det bokförda värdet för tillgången är korrekt. I verifikationen för fastighetsköpet bör finnas den handling som överlåtaren utfärdat med angivande av den skatt för vilken förvärvaren tagit över rättigheten/skyldigheten att jämka.

Överlåtaren ska i sina räkenskaper ha ett underlag som visar att hans redovisning av mervärdesskatt skett korrekt. För det ändamålet krävs att överlåtaren har en sådan handling som avses här. Köparen bör inom linjen i årsbokslutet ange att det finns en ansvarsförbindelse beträffande ingående skatt som

eventuellt kan komma att leda till en jämkning och betalning till staten. Hänvisning bör därvid göras till den grundläggande verifikationen.

Om den som överlåter en investeringsvara har erhållit en sådan handling som avses här från tidigare överlåtare, är han i sin tur skyldig att vidarebefordra denna handling till sin egen förvärvare om vad som angivits i handlingen har betydelse för denne förvärvares rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. En handling av här avsett slag kan alltså vidarebefordras i flera led.

Uppgifter i handling

Den handling som överlåtaren ska lämna i de nämnda övertagandefallen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 17 § första stycket ML). Därför bör handlingen återge

- 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 antingen vid förvärvstidpunkten eller senare vid ändrad användning,
- hur den ingående skatten och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
- överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
- uppgift om handling som erhållits från tidigare överlåtare,
- transaktionens art,
- överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller person-/organisationsnummer,
- övrigt som kan vara av betydelse. Som exempel kan nämnas att inte minst i de fall överlåtaren har s.k. brutet räkenskapsår det är av vikt att handlingen innehåller en klar

uppgift om när korrigeringsstiden går ut för de olika byggåtgärderna som avses i handlingen.

Se vidare avsnitt 16.10.

21.7 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror

I ML anges främst i 13 kap. 6 och 16 §§ vid vilka tidpunkter utgående respektive ingående skatt ska redovisas. Bestämmelserna är generella och gäller således även skatt på hyror.

Förskott

En hyrestjänst får i det här ifrågavarande sammanhanget anses tillhandahållen då hyresperioden (normalt månad eller kvartal) gått till ända. Hyra som erhållits före nämnda tidpunkt anses som förskott. Vid förskottsbetalningar ska uthyraren redovisa mervärdesskatten i den månad då förskottet erhålls. Hyresgästens avdragsrätt inträder i den månad då förskottet erläggs.

Exempel 1

En hyresvärd fakturerar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens plusgirokonton den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen som avser december. Hyresvärden ska redovisa hela den utgående skatten i skattedeklarationen för januari.

Ej förskott

Om hyra inte erläggs i förskott ska hyresvärden, om han tillämpar faktureringsmetoden vid sin mervärdesskatteredovisning, redovisa den utgående skatten i skattedeklarationen för den månad då hyresperioden går ut. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen för samma månad under förutsättning att han tillämpar faktureringsmetoden och att han erhållit godtagbart underlag för sitt avdrag.

Exempel 2

Hyresperioden är juli–september. Hyresvärden sänder ut hyresfaktura i augusti. Hyran betalas i oktober. Den utgående skatten ska av hyresvärden redovisas i den skattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller

**Frivillig skatt-
skyldighet före
beslutsdag**

dock för den sista redovisningsperioden under beskattnings-
året. Se avsnitt 18.3.2.

Det kan förekomma att Skatteverket fattar beslut om frivillig
skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för
tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen.
I sådana fall ska uthyrarens utgående respektive ingående skatt
som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och
beslutsdagen redovisas för den redovisningsperiod som infaller
närmast efter den månad då beslutet fattades (13 kap. 28 b §
ML).

Exempel 3

Ansökan kommer in till Skatteverket 2009-02-01.
Hyresgästen har då tillträtt lokalen. Skatteverket fattar
beslut 2009-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla
fr.o.m. 2009-02-01. Den utgående respektive ingående
skatt som belöper på tiden fr.o.m. den 1 februari t.o.m.
den 15 mars ska redovisas i skattedeklarationen som
avser redovisningsperioden april.

**Retroaktivt
avdrag**

Skatteverket anser att retroaktivt avdrag får ske för den redo-
visningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten
inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten
inträder successivt för olika lokaler inträder också avdrags-
rätten successivt. Detta innebär således att bestämmelsen i
13 kap. 28 b § ML inte är tillämplig på det retroaktiva avdraget
(Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111).

Exempel 4

Med samma förutsättningar som i exempel 3 ovan så
kan det retroaktiva avdraget redovisas i skattedek-
laration som avser redovisningsperioden februari,
eftersom skattskyldigheten inträder 2009-02-01.

21.8 Avdragsrätt

21.8.1 Avdrag för löpande kostnader

Allmänt

De allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML om avdrag för
ingående skatt gäller även verksamheter som avser uthyrning
av fastighet (9 kap. 8 § ML).

Om frivillig skattskyldighet föreligger fullt ut, har uthyraren rätt
till avdrag för all ingående skatt, dock med hänsynstagande till
de allmänna begränsningar i avdragsrätten som är föreskrivna i
8 kap. ML vad gäller stadigvarande bostad, personbil m.m.

- Uppförandeskede** Den som förklarats frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har rätt till avdrag för ingående skatt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Rätt till avdrag föreligger då för mervärdesskatt på kostnader avseende förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. För kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet kan avdrag endast medges enligt jämkningsreglerna.
- 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. Detta gäller även i det fall fastigheten inte tagits i bruk innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt (Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111).
- Blandad verksamhet** Om frivillig skattskyldighet föreligger endast för vissa delar av en fastighet gäller följande
- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger full avdragsrätt,
 - för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt,
 - för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verksamheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.
- Gemensamma förvärv kan avse t.ex. yttertak, fasader, trappuppgångar, planteringar samt allmänna installationer för vatten, värme och sanitet. Även kostnader för gemensam administration hör hit.
- Fördelningsgrunder** Vid beräkning av avdrag utifrån skälig grund bör fördelning av skatten göras på ett sådant sätt att det mest rättvisande ekonomiska resultatet av fördelningen uppnås. Det medför att olika fördelningsgrunder kan bli aktuella i skilda situationer. Som regel bör vid ny-, till- och ombyggnad fördelningen göras utifrån produktionskostnaden för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till produktionskostnaden för övriga delar av fastigheten. Samma fördelningsgrund bör ofta kunna användas i andra situationer, t.ex. vid repara-

tioner och vad gäller administration. I dessa fall kan dock många gånger förhållandena vara sådana att det är lämpligast att göra fördelningen utifrån storleken av de ytor som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till storleken av andra ytor i fastigheten. I andra fall kan fördelningen ske med ledning av uppgifter om byggnadsvolym. I undantagsfall kan fördelning ske av skatten med ledning av den beloppsmässiga storleken av omsättningen i olika verksamhetsgrenar.

Exempel

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (mervärdesskattefri verksamhet). Fastighetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående skatten på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående skatten utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående skatten därefter, t.ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående skatten på gemensamma förvärv blir då 40 % (400:1 000). Hade fördelning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående skatten fått fördelas med ledning av ytor.

- 95 %-reglerna** I avsnitt 14.4.2 redogörs för de s.k. 95 %-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet för stadigvarande bostad liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.
- Lagerhållning** Skatteverket anser att avdrag inte bör medges för ingående skatt direkt vid anskaffningen då den som bedriver s.k. blandad verksamhet anskaffar material som läggs i lager för att användas senare. Avdrag bör medges för den redovisningsperiod då användningen kommer till stånd.
- Mäklararvode** Skatteverkets syn på frågan om rätt till avdrag för mervärdesskatt på mäklararvode vid köp respektive försäljning av fastighet framgår av två skrivelser (RSV 2001-08-10, dnr

8325-01/100 och Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111).

Skrivelsen 2001-08-10 är föranledd av utgången i två förhandsbesked (SRN 2001-06-18) och vad som sägs i skrivelsen berör i förekommande fall de som är frivilligt skattskyldiga eller avser att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastighet.

Mot bakgrund av innehållet i förhandsbeskeden och skrivelsen föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på mäklararvoden såväl i de fall fråga är om förvärv av fastighet som avses användas i verksamhet som ska medföra frivillig skattskyldighet, som i de fall fråga är om försäljning av fastighet som ingått i verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet.

Om fastigheten ifråga avses användas, respektive har använts, även för verksamhet som inte medför skattskyldighet, eller innefattar stadigvarande bostad, kan avdrag inte erhållas för hela mervärdesskattebeloppet på mäklararvodet. Jämför vad som anges ovan under kantrubrikerna ”Allmänt” och ”Blandad verksamhet”.

Skrivelsen 2004-12-01 behandlar mäklararvode vid förvärv av en fastighet som endast delvis omfattas av frivillig skattskyldighet och där resterande ytor inte är färdigställda. Skatteverket anser att den ingående skatt som belöper på köparens mäklarkostnad ska fördelas på en avdragsgill respektive en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. När endast en del av en byggnad är färdigställd bör detta beaktas vid fördelningen av den ingående skatten. Nerlagd produktionskostnad eller en motsvarande faktor kan då vara en lämplig fördelningsgrund när ytorna representerar olika värden. Rätt till jämkning eller s.k. retroaktivt avdrag uppkommer inte senare för den del av den ingående skatten som belöper på mäklarkostnaden och som inte berättigade till avdrag i samband med förvärvet.

**Kostnader
efter frånträde**

Skatteverket, anser att en säljare av en fastighet har avdragsrätt för ingående skatt som belöper på dennes ombyggnadskostnader även i de fall han redan har frånträtt fastigheten. Allt under förutsättning att kostnaderna är hänförliga till lokalupplåtelse som omfattas av skattskyldighet och att kostnaderna kan anses utgöra ett led i avvecklingen av den tidigare bedrivna verksamheten (Skatteverket 2004-10-04, dnr 130 573672-04/111).

Rivningskostnader

Skatteverket anser också att avdragsrätt föreligger för rivnings- och saneringskostnader för en fastighet som är föremål för

frivillig skattskyldighet då fastighetsägaren blir förelagd av kommunen att sanera fastigheten. Dessa åtgärder innebär inte att fastighetsägaren tar fastigheten i bruk för annan verksamhet utan åtgärderna är ett led i att avveckla den tidigare bedrivna verksamheten. Detta gäller oavsett om marken senare ska säljas eller ny byggnad ska uppföras (Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111).

Förmånsrätt

En hyresvärd kan ha förmånsrätt i hyresgästs konkurs motsvarande högst tre månaders hyra (5 § i förmånsrättslagen [1970:979]). Avdragsrätten för ingående skatt avseende sådan hyra tillkommer konkursgäldenären och inte konkursboet eftersom fråga är om konkurs- och inte massafordran.

Hovrätten har förklarat att förmånsrätten inte omfattar den mervärdesskatt som belöper på hyran (HovR NN 1998-01-29, Ö 679/97). Högsta domstolen har inte meddelat prövningstillstånd. Hovrättens beslut är grundat på en insolvensrättslig bedömning och styr inte i sig den skatterättsliga bedömningen. Hovrättens beslut reglerar endast i vilken mån kundförlust uppkommit. Hyresvärden kan inte anses ha vidkänts en kundförlust avseende enbart den mervärdesskatt som ingått i det ursprungliga fordringsbeloppet. Han är därför skyldig att till staten som mervärdesskatt redovisa och betala 20 % av det belopp han tillförsäkrats genom förmånsrättslagstiftningen.

Högsta domstolen har i två domar funnit att begreppet hyra i förmånsrättslagen bör inkludera eventuell mervärdesskatt (HD 2002-06-14, mål nr Ö182-01 och Ö1902-00).

21.8.2 Retroaktivt avdrag

Allmänt

Enligt de allmänna bestämmelserna föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då skattskyldigheten inträtt.

I många fall kan frivillig skattskyldighet inte inträda förrän en tid efter det att förvärv gjorts av ny-, till- eller ombyggnadstjänster. Eftersom dessa förvärv, helt eller delvis, kan anses ha gjorts för den verksamhet som senare kommit att medföra frivillig skattskyldighet, måste möjlighet finnas att erhålla avdrag för mervärdesskatten på förvärven sedan skattskyldighet beviljats. I annat fall skulle kumulativa effekter uppkomma.

Jämkning utgör det normala korrigeringsinstitutet då avdrag för ingående skatt ska medges med högre eller lägre belopp efter t.ex. ändrad användning av fastigheten jämfört med då byggtjänsterna förvärvades.

**Fastighetsägare,
hyresgäster m.fl.**

För den som beviljas frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML finns även en möjlighet att få s.k. retroaktivt avdrag för ingående skatt. Denna rätt gäller fastighetsägare och andra som förklarats frivilligt skattskyldiga, såsom t.ex. för första- och andrahandshyresgäster (9 kap. 8 § andra–tredje styckena ML)

Uppförandeskede

För den som förklaras frivilligt skattskyldig under s.k. uppförandeskede (9 kap. 2 § ML) gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Denne får i stället avdrag för den ingående skatten enligt de allmänna reglerna. Som framgår vid kant-rubriken ”Allmänt” i detta avsnitt föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt.

Detta innebär att den som förklaras frivilligt skattskyldig under uppförandeskede inte kan få avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt annat än genom jämkning. Retroaktivt avdrag till fastighetsägarens fördel kan inte komma ifråga. Regeringen har uttalat att detta förhållande inte leder till bristande konkurrensneutralitet, då varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjats men innan fastigheten tagits i bruk (prop. 1999/2000:82 s. 86).

**Ny-, till- och om-
byggnadsarbeten**

Rätten till retroaktivt avdrag omfattar den ingående skatt som belöper på ny-, till- och ombyggnadsarbeten som fastighetsägaren eller en tidigare ägare till fastigheten utfört eller låtit utföra.

Kammarrätten har funnit att en anläggningsavgift till kommunen inte är en sådan ny-, till- eller ombyggnad av fastighet som anges i 9 kap. 8 § ML. Kammarrätten uppger med hänvisning till RÅ 1997 ref. 15 att det enligt praxis är karaktären på byggnadsarbetena som avgör. Genom den i målet aktuella anläggningsavgiften ges fastigheten åtkomst till det kommunala VA-nätet. Anslutningen saknar enligt kammarrättens mening en direkt koppling till den ny-, till- eller ombyggnad som bolaget låtit utföra (KRNS 2009-02-06, mål nr 7051-07).

Med fastighetsägare likställs i detta sammanhang hyresgäster och andra som kan beviljas frivillig skattskyldighet (9 kap. 3 § ML). Det innebär att retroaktivt avdrag kan medges frivilligt skattskyldig hyresgäst om denne bekostat till- eller ombyggnadsarbeten av den lokal han hyrt. Om han förvärvat hyresrätten till lokalen från en annan person (alltså tagit över hyresrätten från tidigare hyresgäst i lokalen) kan han i princip

	medges retroaktivt avdrag för ingående skatt på kostnader som denne överlåtare haft för till- eller ombyggnad av lokalen.
Utvidgat reparationsbegrepp	Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt avdrag för mervärdesskatt. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen. Se vidare prop. 1999/2000:100 s. 205 f.
Driftkostnader	För ingående skatt på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag
Tidsgräns	En förutsättning för retroaktivt avdrag är att den frivilliga skattskyldigheten hos den som yrkar avdraget medgetts inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han eller en tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten.
Ej tagits i bruk	<p>När det gäller arbeten som utförts eller låtit utföras av den som yrkar det retroaktiva avdraget gäller att avdrag kan medges endast om den del av fastigheten som omfattas av byggarbetena inte tagits i bruk efter åtgärderna men innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Om så skett kan retroaktivt avdrag i princip inte erhållas. Om fastigheten hyrts ut mervärdesskattefritt eller tagits i anspråk för egen mervärdesskattefri verksamhet, och sedan kommer att användas i verksamhet för vilken frivillig skattskyldighet medges, kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas med stöd av reglerna om jämkning. Se vidare avsnitten 21.10 och 16.</p> <p>Frivillig skattskyldighet kan medges tidigast från den dag ansökan kommer in till Skatteverket, dock inte tidigare än från den dag hyresgästen tillträder lokalen. För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges från dagen för hyresgästens tillträde krävs därför i princip att ansökan kommer in till Skatteverket innan nämnda tillträdesdag. Om ansökan kommer in någon tid efter tillträdesdagen skulle den frivilliga skattskyldigheten kunna gälla först fr.o.m. ansökningsdagen. I och med det skulle retroaktivt avdrag i princip inte kunna medges eftersom fastigheten då tagits i bruk innan den dag skattskyldigheten inträtt. En kort tids försening med ansökan skulle således diskvalificera från rätten till retroaktivt avdrag. Detta skulle gälla oavsett anledningen till förseningen.</p> <p>Skatteverket anser att en sådan effekt inte är önskvärd och det torde inte heller, med hänsyn till uttalande i prop. 1999/2000:82, s. 144, ha varit lagstiftarens avsikt att retroaktivt avdrag ska</p>

omöjliggöras i sådana fall. I nämnda uttalande anges att retroaktivt avdrag inte bör medges om fastigheten tagits i bruk för annan verksamhet, och att jämningsreglerna kan bli tillämpliga i stället för reglerna om retroaktivt avdrag om fastigheten tagits i bruk för uthyrning till hyresgäst utan skattskyldighet.

Skatteverket anser att bestämmelsen om retroaktivt avdrag ska tolkas så att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte ska anses vara tagen i bruk när en ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokalen har kommit in till Skatteverket senast under kalendermånaden efter den månad hyresgästen tillträdde lokalen (Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113).

Kammarrätten har uttalat sig om rätten till retroaktivt avdrag när ansökan om frivillig skattskyldighet inkommit efter det att fastigheten tagits i bruk. I dessa mål tillträdde hyresgästen lokalen den 15 oktober 2003. Fastighetsägaren ansökte om frivillig skattskyldighet för uthyrningen den 29 december 2003. Kammarrätten ansåg att det saknades, mot bakgrund av lagtextens ordalydelse och syfte, stöd för att godta förseningar med att inkomma med ansökan om frivillig skattskyldighet. Fastighetsägaren vägrades retroaktivt avdrag (KRNG 2008-12-03, mål nr 3529-06 och 3531-06).

Ej retroaktivt avdrag

Då ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder utförts eller låtit utföras av tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) gäller att retroaktivt avdrag inte kan komma ifråga hos förvärvaren av fastigheten om denne haft rätt till avdrag enligt vad som anges i 8 kap. 4 § första stycket 4 ML (förvärv från den som uttagsbeskattats i byggverksamhet). Inte heller kan retroaktivt avdrag medges om överlåtaren medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller om den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av byggarbetena i bruk efter åtgärderna men innan frivillig skattskyldighet medgetts förvärvaren.

Det kan förekomma att överlåtaren blivit frivilligt skattskyldig enbart för andra delar av fastigheten än de som den ifrågasvarande ingående skatten avser. Skatteverket anser att sådan skattskyldighet inte lägger hinder i vägen för retroaktivt avdrag hos förvärvaren av fastigheten.

A conto-fakturor

Det förhållandet att mervärdesskatt debiterats i a conto-fakturor bör inte påverka bedömningen av om rätt till retroaktivt avdrag föreligger eller inte. Avgörande för den retroaktiva avdragsrätten bör i stället vara om slutbesiktning eller

motsvarande skett inom treårsgränsen. Har sådan åtgärd vidtagits inom den tiden bör avdragsrätt föreligga för all den skatt som erlagts i a conto-fakturor för en sådan entreprenad.

Exempel

En byggentreprenad påbörjas i slutet av år 2005. Under år 2006 erlägger byggherren a conto-belopp inklusive mervärdesskatt till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 2007. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2010, och han inte tagit fastigheten i bruk innan dess, har han avdragsrätt för den ingående skatten avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 2007.

Blandad verksamhet

Vid fall av blandad verksamhet ska mervärdesskatten fördelas i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Tidpunkt för retroaktivt avdrag

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen (Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111). Jämför även avsnitt 21.7.

Inkomstbeskattningen påverkas

Då retroaktivt avdrag för mervärdesskatt erhålls påverkas som regel inkomstbeskattningen, se avsnitt 21.13.

21.8.3 Begränsningar av avdragsrätten

De allmänna begränsningar av avdragsrätten som anges i 8 kap. ML, t.ex. beträffande stadigvarande bostad och personbil, gäller även den som är frivilligt skattskyldig.

Regeringsrätten har ansett att avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad inte var tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag (RÅ 2002 not. 174).

Skatterättsnämnden har ansett att ingående skatt som hänför sig till uthyrning av gästforskarbostäder till en statlig institution, som i sin tur hyr ut bostäderna till forskare, inte omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Som förutsättning för förhandsbeskedet gällde att fastighetsägaren förklarats frivilligt skattskyldig för uthyrningen (SRN 2009-11-10). Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket.

Se avsnitt 14.6.2.

21.8.4 Hyresgästs avdragsrätt

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 14) för ingående skatt är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med faktura för avsedd hyresperiod som innehåller de uppgifter som anges i avsnitt 21.6.

Beträffande tidpunkten för avdrag, se avsnitt 21.7.

Felaktig debitering

Den som hyr ut lokaler har inte rätt att debitera mervärdesskatt på hyra som avser tid vilken inte omfattas av hans frivilliga skattskyldighet, se avsnitt 21.4. Det kan dock förekomma att debitering sker av vad som oriktigt betecknas som mervärdesskatt. Sådant belopp utgör inte mervärdesskatt i ML:s mening. Detta innebär således att en hyresgäst inte kan få avdrag för belopp som felaktigt har angetts vara mervärdesskatt. Se vidare avsnitt 14.8.

21.9 Skattskyldighetens upphörande

Allmänt

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte föreligger längre (9 kap. 6 § ML). Den skattskyldige har alltså inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet. Dock kan i samband med överlåtelse av fastighet upphörande av frivillig skattskyldighet medges efter ansökan, se nedan i detta avsnitt.

Ändrad användning

Skattskyldighet avseende uthyrning av lokaler i en fastighet upphör när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse (9 kap. 6 § första stycket 1 ML). Exempel på ett sådant fall är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och skattefri hyresgäst i stället hyr samma lokal samt då lokal tas i anspråk som bostad.

Ett annat exempel är då förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Även fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet kan då upphöra. I vissa fall då andrahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör kan såväl förstahandshyresgästens som fastighetsägarens skattskyldighet upphöra.

- Brand, rivning** Om en byggnad eller del av byggnad i sin helhet förstörs eller rivs så att den inte längre kan användas upphör den frivilliga skattskyldigheten (9 kap. 6 § första stycket 2 ML). Om en byggnad endast delvis skadats så att den där bedrivna verksamheten kan fortsätta efter reparation av byggnaden anser Skatteverket att den frivilliga skattskyldigheten bör kvarstå. Avdragsrätt föreligger då för den ingående skatten på reparationskostnaderna.
- Anmälan** Vid ändrad användning, och vid brand eller rivning, upphör den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och utan beslut från Skatteverket. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till Skatteverket om förhållande som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör (9 kap. 7 § andra stycket ML). Se avsnitt 21.11.5.
- Outhyrda lokaler** Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med mervärdesskattefri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som kan medföra frivillig skattskyldighet enligt ML, bör enligt Skatteverket den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder. Om innan dess annan händelse inträffar, t.ex. ombyggnad för användning i mervärdesskattefri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser Skatteverket att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i skattepliktig uthyrningsverksamhet i fortsättningen, den frivilliga skattskyldigheten bör upphöra då den uthyrning som grundade den frivilliga skattskyldigheten upphörde.
- Uppförandeskede** Frivillig skattskyldighet kan under vissa förutsättningar medges under s.k. uppförandeskede. Skatteverket får, redan innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger (9 kap. 6 § andra stycket ML). Det kan t.ex. gälla fall där fastighetsägaren inte längre kan anses ha för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska då vara av sådan art att om de förelegat eller varit kända vid Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet något medgivande inte skulle ha getts.

Enbart det faktum att någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart efter färdigställandet utgör inte skäl för upphörande av den frivilliga skattskyldigheten.

Det krävs inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren i sin ansökan om frivillig skattskyldighet har lämnat oriktiga uppgifter. Möjlighet att besluta om att skattskyldigheten ska upphöra omfattar även fall då omständigheterna ändras efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för denna till att – helt eller delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

Skatteverket anser att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede kan avse såväl hel som del av fastighet.

Vidare anser Skatteverket att sådant beslut som avses här endast kan fattas under uppförandeskedet. Har fastigheten börjat hyras ut kan förhållandena dock vara sådana att skattskyldigheten kan upphöra på grund av ändrad användning.

Överlåtelse av fastighet

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelse tillfället övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan och utan beslut av Skatteverket, se avsnitt 21.4. Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av såväl den tidigare som den nye ägaren (9 kap. 7 § första stycket ML). Se avsnitt 21.11.5.

Skatteverket ska dock besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde av fastigheten om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML). Om inte denna möjlighet funnes skulle skattskyldigheten inte kunna ses som frivillig för förvärvaren.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked konstaterat att den frivilliga skattskyldigheten övergår på förvärvaren vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede (SRN 2004-11-23). Detta under förutsättning att parterna inte begär att så inte ska ske.

Att parterna gemensamt ska inge ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Se vidare avsnitt 21.10.2.

Skatteverket anser att begäran om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Om utträde begärts och beviljats, kan enligt Skatteverkets uppfattning förvärvaren av fastigheten senare begära frivillig skattskyldighet för samma fastighet. Om han då beviljas sådan skattskyldighet kan han inte senare på begäran gå ur denna. Den frivilliga skattskyldigheten kan då för hans del senare upphöra endast på grund av ändrad användning m.m.

21.10 Jämkning av avdrag för ingående skatt

21.10.1 Inledning

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om mervärdesskatten hänför sig till förvärv i verksamhet som medför skattskyldighet. Om den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet gör förvärv för uthyrning som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, kan avdrag inte erhållas för mervärdesskatten på det förvärvet. Det kan t.ex. vara fråga om förvärv i samband med uthyrning av bostad eller uthyrning av lokal till hyresgäst med skattefri verksamhet.

Det är inte ovanligt att förvärv görs av t.ex. byggtjänster i verksamhet som medför frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning. Avdrag för ingående skatt erhålls för dessa byggtjänster, men de lokaler där byggtjänsterna utförts kommer senare att användas i uthyrningsverksamhet som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna kan exempelvis komma att användas för uthyrning till hyresgäst som har sådan verksamhet att förutsättningar för frivillig skattskyldighet för hyresvärden inte längre föreligger. I en sådan situation kan det framstå som obefogat att hyresvärden ska få behålla hela det avdrag han erhöll vid förvärvet av byggtjänsten. Denna kan ju komma att konsumeras till viss del i den uthyrningsverksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma krävs att en korrigering görs av det medgivna avdraget.

Jämkningsregler

Jämkningsbestämmelserna är generella och gäller såväl för obligatorisk som för frivillig skattskyldighet. Reglerna avser vissa situationer då t.ex. fastighet blir föremål för ändrad användning liksom då fastighet överläts samt vidare vid konkurs. De allmänna jämkningsreglerna finns intagna i

8 a kap. ML. En ingående redogörelse för dessa allmänna jämningsregler finns i avsnitt 16.

Även om de allmänna jämningsreglerna principiellt även gäller fallen av frivillig skattskyldighet har det varit nödvändigt att komplettera med särskilda jämningsbestämmelser för frivillig skattskyldighet. Dessa särskilda bestämmelser redogörs för i avsnitt 21.10.3.

21.10.2 Allmänna jämningsregler vid frivillig skattskyldighet

I detta avsnitt lämnas en mycket översiktlig redogörelse för några situationer i vilka den som är frivilligt skattskyldig kommer i kontakt med de allmänna jämningsbestämmelserna. För en redogörelse över begrepp i samband med jämkning samt en närmare beskrivning av i vilka situationer jämkning kan komma ifråga samt hur jämkning ska utföras, se avsnitt 16.

Ändrad användning

Jämkning ska i princip ske om avdrag för ingående skatt erhållits i samband med mera omfattande ny-, till- eller ombyggnadsarbeten och den lokal där arbetena utförts senare kommer att användas för t.ex. uthyrning till hyresgäst som har skattefri verksamhet. Vidare ska jämkning ske om hyresvärden tar lokalen i anspråk för användning i egen skattefri verksamhet (8 a kap. 4 § första stycket 1 ML).

Skatteverket, anser att ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal (9 kap. 1 och 2 §§ ML) 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. Detta gäller även i det fall fastigheten inte tagits i bruk innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt (Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111).

Jämkning ska dock endast ske om mervärdesskatten på kostnaderna för byggåtgärderna överstigit vissa gränobelopp och den ändrade användningen dessutom sker inom en viss tid, den s.k. korrigerings tiden, se avsnitt 16.

Mindre än 5 procentheter

Skatteverket, anser att respektive ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder vid tillämpningen av 8 a kap. 5 § 2 ML vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler ska bedömas var för sig. Om en byggåtgärd 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).

Skatteverket anser att när en förvärvare övertagit rättighet och skyldighet att jämkna ska utgångspunkten för beräkning av jämningsbeloppet vara överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelsen utan hänsyn till sådan ändrad användning hos överlåtaren som inte medfört jämkning hos honom på grund av bestämmelsen i 8 a kap. 5 § 2 ML (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111). Se vidare avsnitt 16.7.

Överlåtelse av fastighet

I princip ska jämkning också ske om fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig erhållit avdrag för ingående skatt på större byggarbeten och fastigheten därefter överläts inom korrigeringsstiden (8 a kap. 4 § första stycket 4 ML).

Överföring av jämnings-skyldighet

En ny ägare till fastighet övertar den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet om inte parterna gemensamt före tillträdesdagen ansöker om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitten 21.4 och 21.9. Om sådan ansökan inges utlöser överlåtelsen jämnings-skyldighet hos överlåtaren om förutsättningar i övrigt för jämkning är uppfyllda. Om inte ansökan inges, och den nye ägaren alltså tar över den frivilliga skattskyldigheten, tar han även över den rättighet och skyldighet till jämkning på grund av överlåtelsen som annars skulle ha tillkommit överlåtaren, såvida inte parterna avtalar att överlåtaren ska jämkna (8 a kap. 12 § första stycket ML).

Det innebär alltså i normalfallet att en överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte i sig medför att jämkning utlöses. Först vid ändrad användning hos förvärvaren, eller i vissa fall vid dennes överlåtelse av fastigheten, kommer jämkning att aktualiseras.

Årsvis jämkning

Det torde inte vara ovanligt med fall där ändrad användning av fastigheten inträffat, t.ex. i samband med byte från hyresgäst med skattepliktig verksamhet till hyresgäst med skattefri verksamhet, och till följd därav jämkning påbörjats hos överlåtaren, beträffande avdrag för mervärdesskatt på byggåtgärder som vidtagits i en eller flera lokaler. Jämkning ska ske årsvis under korrigeringsstiden vid ändrad användning (8 a kap. 7 § första stycket ML).

- Slutjämkning** Om en sådan fastighet överlåts ska överlåtaren så att säga jämka färdigt på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid (8 a kap. 12 § andra stycket ML). Han ska alltså jämka även den del av tidigare medgivet avdrag som kan sägas ha avseende på de vid överlåtelsen återstående korrigeringsåren. Sådan slutjämkning ska ske på en gång (8 a kap. 7 § andra stycket ML).
- Överföring till den nye fastighetsägaren av rättighet och skyldighet att jämka gäller alltså inte sådan slutjämkning som avses ovan och som har sin grund i ändrad användning som inträffat under den tidigare fastighetsägarens innehavstid. Se vidare avsnitten 21.10.3 och 21.10.4.
- Hyses- och bostadsrätter** I jämkningssammanhang likställs hyres- och bostadsrätter med fastighet. Det innebär att hyresgäst- och bostadsrättshavare som förklarats frivilligt skattskyldiga även kan bli jämkningsskyldiga. De kan också överta rättigheter och skyldigheter att jämka i samband med att de förvärvar hyres- eller bostadsrätter som omfattas av frivillig skattskyldighet.
- Konkurs** Generellt gäller att fastighetsägare som försätts i konkurs kan drabbas av skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt liksom att konkursbo under vissa förutsättningar kan ta över denna jämkningsskyldighet till viss del. Detta gäller alltså även fallen av frivillig skattskyldighet. Se vidare avsnitten 16.9 och 40.3.4.
- Handlingar** Då rättighet och skyldighet att jämka går över på förvärvare av fastighet (varmed här likställs förvärvare av hyres- och bostadsrätter) ska överlåtaren till förvärvaren överlämna handling som förvärvaren sedan kan ha som underlag för eventuell framtida jämkning, (8 a kap. 15–17 §§ ML). En närmare beskrivning av vad en sådan handling ska innehålla lämnas i avsnitt 21.6.
- 21.10.3 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet**
- Allmänt** I detta avsnitt redogörs för de särskilda jämkningsregler som finns i 9 kap. 9 eller 11–13 §§ ML och som är specifika för den frivilliga skattskyldigheten. Det bör noteras att dessa särskilda regler utgör ett komplement till de allmänna reglerna och att den som är frivilligt skattskyldig i hög grad berörs även av de allmänna reglerna.
- Frivillig skattskyldighet upphör** Jämkning ska i princip ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör, 9 kap. 10 § ML. I och med den händelsen möjliggörs användning av fastigheten på ett sådant sätt att fortsatt avdrag

för ingående skatt inte är befogat. I avsnitt 21.9 redogörs för i vilka situationer frivillig skattskyldighet kan upphöra.

Användning för annat ändamål

Ett förhållande som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyraren tar fastigheten eller del av den i anspråk för egen verksamhet (9 kap. 6 § första stycket 1 ML). Ett sådant ianspråktagande medför dock inte att jämkning ska ske om den verksamhet för vilken fastigheten tas i anspråk medför skattskyldighet enligt ML. Fastigheten kommer även efter denna ändrade användning att konsumeras på ett sådant sätt att rätt till avdrag föreligger och jämkning blir obefogad. Om uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som inte till någon del medför skattskyldighet föreligger i princip grund för jämkning. För det fall uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen s.k. blandad verksamhet är det Skatteverkets uppfattning att jämkning ska ske till viss del.

Vid ändrad användning ska jämkning ske årligen under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att om t.ex. en fastighetsägare som varit frivilligt skattskyldig helt övergår till att hyra ut till hyresgäster som har skattefria verksamheter, och han därför inte på grund av sin uthyrning ska vara registrerad till mervärdesskatt längre, han ändå har för varje år som återstår av korrigeringstiden att fullgöra sin jämkningsskyldighet. Han måste av den anledningen kvarstå som registrerad för att fullgöra den jämkningsskyldighet som härrör från hans tidigare frivilliga skattskyldighet. En registrering ska kvarstå till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra (7 § SBF). Om fastigheten senare överläts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs ska dock den då återstående delen av jämkningsbeloppet jämkas på en gång.

Bedömning av om jämkning ska ske eller inte görs i förekommande fall för del av fastighet.

Brand och rivning

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör till följd av brand eller rivning ska jämkning inte ske (9 kap. 6 § första stycket 2 ML). Anledning till det är att fastigheten efter den händelsen inte längre kan konsumeras. Investeringen är förbrukad och har inte längre något värde.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet upphör

Frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Den frivilliga skattskyldigheten medför att staten till den skattskyldige återbetalar ingående skatt med betydande belopp under uppförandeskedet trots att utgående skatt på uthyrningar kommer att redovisas först när byggnaden senare tagits i anspråk för uthyrning.

Skatteverket får besluta att frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för skattskyldigheten inte längre bedöms föreligga, se avsnitt 21.9.

Frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede kan också upphöra på grund av att fastigheten när byggarbetena slutförts, men innan skattepliktig uthyrning kommer till stånd, tas i anspråk för skattefri verksamhet, t.ex. uthyrning till hyresgäst med skattefri verksamhet eller för egen sådan verksamhet.

Särskilda jämnings- och återbetalningsregler

I de fall den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskede upphör är det inte befogat att tidigare medgivna avdrag ska kvarstå. Den frivilliga skattskyldigheten kommer ju att avbrytas och fastigheten konsumeras i skattefri verksamhet.

I och med att den frivilliga skattskyldigheten upphör kan sägas att ändrad användning uppkommit. Medgivna avdrag skulle då kunna justeras enligt de allmänna jämningsbestämmelserna.

Emellertid skulle jämkningen då kunna omfatta endast den del av medgivna avdrag som kan sägas avse den från upphörandetidpunkten återstående delen av korrigeringstiden. För den tid som löpt under uppförandetiden skulle avdraget då kvarstå. Det skulle framstå som obefogat eftersom fastigheten – eller i förekommande fall fastighetsdelen – aldrig kommit att användas rent faktiskt i verksamhet som medfört skattskyldighet.

För att förhindra omotiverade avdrag i dessa fall har i 9 kap. 11 § ML införts en specialreglering för avdragskorrigering.

Dessa regler innebär att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom ska ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. Sådan återbetalning ska göras enligt de allmänna reglerna i 13 kap. ML. På såväl jämnings- som återbetalningsbeloppen ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 19 kap. 3 § SBL och löpa fr.o.m. dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren till den dag då den frivilliga skattskyldigheten upphör.

I praktiken innebär dessa bestämmelser att fastighetsägaren till staten återbetalar det totala belopp för vilket avdrag för mervärdesskatt erhållits. Att återbetalningen av det totala beloppet delvis grundas på jämningsregler och delvis på särskilda

återbetalningsregler är helt föranlett av lagtekniska skäl. I praktiken handlar det helt om återbetalning.

Skatteverket har summerat reglerna om jämkning och återbetalning när uppförandeskede upphör innan någon skattepliktig uthyrning kommit till stånd (Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111). Skatteverket anser att avdragskorrigeringska ske dels genom jämkning, dels genom återbetalning. Sådan ingående skatt som enligt de ordinära jämningsreglerna inte kommer att bli föremål för jämkning ska i stället återbetalas.

Ingående skatt som ska jämkas ska redovisas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då den jämningsgrundande händelsen inträffade (13 kap. 28 a § första stycket ML). Enligt Skatteverkets uppfattning ska även sådan ingående skatt som ska återbetalas redovisas för samma redovisningsperiod.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inte avdragsrätt för sådan ingående skatt som avser tid efter det att förutsättningar för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte längre föreligger.

Egen skattepliktig verksamhet

Om fastigheten efter uppförandet tas i anspråk av fastighetsägaren för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML ska jämkning inte ske (9 kap. 10 § 2 ML).

Delvis användning i skattefri verksamhet

Av lagtexten framgår inte direkt hur det ska förfaras när en fastighet som fullt ut omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede senare kommer att användas till viss del i skattefri verksamhet när den är klar att tas i anspråk. Skatteverkets uppfattning är att i dessa fall bör de särskilda jämnings- och återbetalningsreglerna i 9 kap. 11 § ML vara tillämpliga ifråga om dessa fastighetsdelar.

Outhyrd lokal

Om frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och lokal sedan byggarbetena slutförts blir outhyrd, ska jämkning och återbetalning inte ske. Om lokalen senare tas i anspråk för t.ex. skattefri uthyrning kan jämkning/återbetalning komma ifråga.

Överlåtelse av fastighet

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet går skattskyldigheten över på den nye ägaren, se avsnitt 21.4. Denne tar då över rättigheter och skyldigheter att jämka från överlåtaren (8 a kap. 12 § ML). Övertagande av denna rättighet och skyldighet förutsätter dock att förvärvaren vid övertagandet av fastigheten är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML. Den förvärvare som inte är

skattskyldig för mervärdesskatt sedan tidigare utan blir det först vid tillträdet kan dock överta rätten och skyldigheten att jämka ingående skatt (9 kap. 12 § ML).

Parterna kan dock innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitt 21.9.

Vid sådan begäran om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten ska överlåtaren fullgöra jämkningsskyldigheten om inte den nye ägaren tar över den enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML. För att förvärvaren i detta fall ska kunna ta över jämkningsskyldigheten måste han vid övertagandet av fastigheten vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML, antingen obligatoriskt eller frivilligt för uthyrning av annan fastighet än den som nu tas över. Är så inte fallet kan rättigheten och skyldigheten att jämka inte övergå. Detta innebär att om förvärvaren senare blir frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten har han inte möjlighet att genom jämkning få avdrag för överlåtarens jämkningsbelopp.

Vad gäller jämkning på grund av ändrad användning som inträffat under överlåtarens innehavstid är dock överlåtaren jämkningsskyldig.

Om skälet till att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen inte är en begäran från parterna utan beror på att förvärvaren omgående hyr ut till hyresgäster som bedriver skattefri verksamhet, eller tar fastigheten i anspråk för egen skattefri verksamhet, upphör den frivilliga skattskyldigheten automatiskt. Jämkningsbeloppet ska då fullgöras av förvärvaren enligt de regler som gäller vid ändrad användning.

Hyresgästs eller bostadsrätts-havares åtgärder

I vissa fall kan fastighetsägare bli skyldig att jämka till följd av åtgärder som vidtagits av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Det kan t.ex. vara så att en förstahandshyresgäst är frivilligt skattskyldig för uthyrning och i och med det har även fastighetsägaren kunnat medges frivillig skattskyldighet för uthyrning till förstahandshyresgästen (9 kap. 13 § ML). Om förstahandshyresgästen senare tar lokalen i anspråk för uthyrning till skattefri hyresgäst, eller för egen skattefri verksamhet, upphör förutsättningarna för såväl förstahandshyresgästen som fastighetsägaren att vara frivilligt skattskyldiga. Både fastighetsägaren och förstahandshyresgästen kan då bli skyldiga att jämka avdrag för ingående skatt. I förekommande fall kan även åtgärder som vidtas av frivilligt skattskyldig andrahandshyresgäst påverka uthyrare i tidigare led.

Den beloppsgräns om 100 000 kr som anges i definitionen av investeringsvara i 8 a kap. 2 § första stycket 2 ML gäller för fastighetsägaren och hyresgästen respektive bostadsrätts-havaren gemensamt. Jämkning kan alltså komma att ske hos t.ex. fastighetsägaren om denna vidtagit en byggåtgärd med en ingående skatt om 60 000 kr och hyresgäst en åtgärd med ingående skatt om 40 000 kr.

Exempel 1

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till D.

A har inom den senaste tioårsperioden uppfört byggnaden och B har bekostat en betydande ombyggnad av de ifrågavarande lokalerna. D avflyttar och den enda hyresgäst som går att få till lokalen är E som bedriver fullt ut skattefri verksamhet. Inte någon av A, B och C kan då längre vara frivilligt skattskyldig om E hyr lokalen (det förutsätts att B och C inte bedriver någon egen verksamhet i fastigheten som medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML).

Såväl A som B kan bli skyldiga att jämka avdragen ingående skatt. Det gäller oavsett E hyr via C eller direkt av A.

Bestämmelser om vad som gäller beträffande jämkning vid överlåtelse respektive frånträdande av hyres- eller bostadsrätt framgår av 8 a kap. 4 respektive 14 §§ ML. Se vidare avsnitt 16.

Exempel 2

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B. Denne är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C. A har haft kostnader för nybyggnation och har erhållit avdrag för mervärdesskatt. B har haft kostnader för omfattande ombyggnad av den lokal han hyr ut till C. B har medgetts avdrag för mervärdesskatt. Om C avflyttar och B i stället hyr ut till D som har skattefri verksamhet, upphör såväl B:s som A:s frivilliga skattskyldighet. Såväl A som B ska då jämka på grund av ändrad användning.

Anta att B i stället överlåter sin hyresrätt till C som ska använda lokalen i sin egen skattepliktiga verksamhet. Då

upphör den frivilliga skattskyldigheten för B men inte för A. C ska då ta över B:s rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 12 § ML). Vid själva övertagandetillfället uppkommer dock ingen jämkning för C eftersom han då har skattepliktig verksamhet.

Anta vidare att C senare övergår till att bedriva skattefri verksamhet alternativt hyr ut till skattefri hyresgäst.

Han ska då årligen jämka avdraget för den skatt som hänför sig till den ombyggnad B bekostat.

A:s frivilliga skattskyldighet gentemot C upphör och A ska då jämka på grund av den händelsen (9 kap. 10 § ML). A ska inte jämka allt på en gång utan det ska ske årligen under återstoden av korrigeringsstiden.

Inkomstbeskattningen påverkas

Vid jämkning av mervärdesskatt påverkas som regel inkomstbeskattningen, se avsnitt 21.13.

21.10.4 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan följer ett antal exempel avseende jämkning hos den som är frivilligt skattskyldig. Eftersom jämkningsreglerna som regel är generella och inte endast gäller den som är frivilligt skattskyldig hänvisas till avsnitt 16, när det gäller en redogörelse för allmänna begrepp m.m. vad gäller jämkning.

Exempel 1

Ändrad användning, minskad avdragsrätt

Jämkning till skattskyldigs nackdel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 erhålls avdrag för ingående skatt med 200 000 kr för ombyggnad av en lokal. Lokalen hyrs ut till en person som är skattskyldig enligt ML. Uthyraren blir frivilligt skattskyldig år 1. År 5 avflyttar hyresgästen och lokalen hyrs ut till en hyresgäst med verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 200 000 kr. Avdraget fördelas med 20 000 kr per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.
2. Ändrad användning år 5. Den del av avdraget om 200 000 kr som belöper på år 5, 20 000 kr, jämkas

till uthyrarens nackdel i deklarationen för den första redovisningsperioden år 6.

Motsvarande jämningsåtgärder sker sedan för de övriga år av korrigeringstiden som den skattefrie hyresgästen finns kvar i lokalen.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML. 9 kap. 1 och 7 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 2

Ändrad användning, ökad avdragsrätt

Jämkning till skattskyldigs fördel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 färdigställs en byggnad. Den ingående skatten på kostnaderna för byggarbetena uppgår till 2 000 000 kr. I byggnaden finns fem lika stora lokaler (lokalerna 1–5). Produktionskostnaden är lika hög för varje lokal. Det år byggnaden färdigställs medges avdrag för ingående skatt eftersom fastighetsägaren då beviljas frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokalerna 1–3. Lokalerna 4–5 förhyrs av personer med skattefri verksamhet. År 5 byts dock hyresgäst i lokal 4. En hyresgäst med skattepliktig verksamhet flyttar in i lokalen.

Fastighetsägaren beviljas då frivillig skattskyldighet för lokal 4.

Konsekvenser:

1. Avdrag medges år 1 med 1 200 000 kr (3 lokaler à 400 000 kr). Avdraget fördelas med 120 000 kr per år under korrigeringstiden.
2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kr avseende den del som belöper på år 5 av den ingående skatten för byggnationen av lokal 4 (mervärdesskatten 400 000 kr på kostnaden för byggnationen av lokal 4 fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kr på varje sådant år). Avdraget medges i deklarationen som avser den första redovisningsperioden år 6. Om den skattepliktiga hyresgästen fortsätter att vara kvar i lokalen medges avdrag genom jämkning på motsvarande sätt för varje kvarstående år av korrigeringstiden.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML 9 kap. 1 § ML. 13 kap. 28 a § ML.

**Retroaktivt
avdrag**

Exempel 3

Retroaktivt avdrag för tidigare ägares ingående skatt. Ändrad användning.

Förutsättningar:

A låter år 1 uppföra en byggnad. Den ingående skatten uppgår till 500 000 kr. Byggnaden överläts år 3 till B. A har inte tagit byggnaden i bruk före överlåtelsen. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för halva byggnaden. Resterande del av byggnaden förblir outhyrd. B har räkenskapsår som slutar den 30 april. Under hösten år 6 bygger B om hela byggnaden till bostad.

Konsekvenser:

1. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för uthyrning av halva byggnaden. Han medges då avdrag med 250 000 kr enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kr per år.
2. På hösten år 6 bygger B om den uthyrda lokalen till bostad. Jämkning ska då ske på grund av ändrad användning. Den ändrade användningen inträffar under räkenskapsåret 1 maj år 6–30 april år 7. Vid utgången av det räkenskapsåret är bostaden färdigställd. De 25 000 kr för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämknings ska redovisas i deklARATIONEN för den första redovisningsperioden efter den 30 april år 7. Årlig jämkning ska sedan ske för fortsättningen av korrigeringstiden, trots att fastighetsägaren inte längre är frivilligt skattskyldig.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML samt 9 kap. 7, 8 och 11 § ML och 8 kap. 19 § ML samt 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 4

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämkning och återbetalning.

Förutsättningar:

År 1 påbörjade A uppförande av en byggnad som han avsåg att hyra ut till skattskyldiga hyresgäster. Han ansökte om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede som bifölls av Skatteverket.

Under år 1 har A gjort avdrag för ingående skatt med 4 000 000 kr och under år 2 med 6 000 000 kr. Skatteverket har med stöd av 9 kap. 6 § andra stycket ML beslutat att skattskyldigheten upphör fr.o.m. den 1 augusti år 3. A har inte påbörjat någon uthyrning. Under perioden januari – juli år 3 har avdrag för ingående skatt gjorts med 3 000 000 kr.

Konsekvenser:

1. Korrigerings tiden är 10 år och de årliga jämningsbeloppen uppgår till 400 000 kr/år för år 1, 600 000 kr/år för år 2 och 300 000 kr/år för år 3. Korrigerings tiden för de avdrag som gjorts under år 1 börjar löpa fr.o.m. år 1. För de avdrag som gjorts under år 2 börjar korrigerings tiden löpa fr.o.m. år 2 och för de avdrag som gjorts under år 3 börjar korrigerings tiden att löpa under år 3.
2. Jämkning ska ske för återstoden av korrigerings tiden. Eftersom det är under vilket den frivilliga skattskyldigheten upphörde ska ingå i återstoden av korrigerings tiden ska de jämningsbelopp som är hänförliga till åren fr.o.m. år 3 jämkas. De jämningsbelopp som är hänförliga till år 1 och 2 anses vara konsumerade och ska därmed återbetalas.
3. Detta innebär att 2/10 av avdragen skatt under år 1 och 1/10 av avdragen skatt för år 2, dvs. 1 400 000 kr ($400\,000 \times 2 + 600\,000$), ska återbetalas. Vidare ska 8/10 av den avdragna skatten för år 1, 9/10 av den avdragna skatten för år 2 och hela den avdragna skatten för januari–juli år 3, dvs. 11 600 000 kr ($400\,000 \times 8 + 600\,000 \times 9 + 3\,000\,000$), jämkas vid ett enda tillfälle.
4. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår, vilket innebär att det för redovisningsperioden januari år 4 ska redovisa såväl återbetalningsbeloppet som jämningsbeloppet, dvs. 13 miljoner kr ($1\,400\,000 + 11\,600\,000$).

Exempel 5

**Överlåtaren
jämkar**

Jämkning hos överlåtare av fastighet på grund av ändrad användning hos denne före överlåtelsen.

Förutsättningar:

År 1 beviljas A frivillig skattskyldighet. Han medges avdrag med 1 600 000 kr avseende mervärdesskatten på byggkostnaderna. Mervärdesskatten har debiterats i samma period som den frivilliga skattskyldigheten inträder. Fråga är alltså inte om retroaktivt avdrag.

I fastigheten finns tre lokaler (lokalerna 1–3). Av den ingående skatten belöper 500 000 kr på lokal 1, 700 000 kr på lokal 2 och 900 000 kr på lokal 3. Lokal 1 hyrs ut till en läkare medan lokal 2 hyrs ut till en revisionsbyrå och lokal 3 till en möbelaffär.

År 3 flyttar revisionsbyrån ut och en tandläkare hyr lokal 2. År 4 flyttar läkaren ut och en advokat flyttar in. År 5 överlåter A fastigheten till B. Parterna avtalar inte att A ska jämka på grund av överlåtelsen och inte heller att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. Då A beviljas frivillig skattskyldighet år 1 medges han avdrag med 700 000 kr för lokal 2 och med 900 000 kr för lokal 3.
2. Revisionsbyrån flyttar från lokal 2 och tandläkaren flyttar in. Detta sker år 3. Jämkning sker då för år 3 med 70 000 kr och sedan för år 4 med 70 000 kr.
3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. A beviljas efter ansökan frivillig skattskyldighet för uthyrningen till advokaten. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kr.
4. A överlåter fastigheten år 5. A ska vid överlåtelsen jämka på grund av ändrad användning. Sådan har skett i lokalerna 1 och 2. För lokal 1 erhåller A genom jämkning avdrag med 300 000 kr (6 år à 50 000 kr), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kr (6 år à 70 000 kr). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det presumeras att lokalerna under återstoden av korrigeringsperioden kommer att ha den användning som de hade vid överlåtelsen av fastigheten. Det innebär att B vid senare eventuell ändrad användning av lokalerna i fastigheten, har att göra sin

bedömning av om han ska jämka, utifrån uthyrningsförhållandena i lokalerna då han förvärvade fastigheten. Om B kommer att använda lokal 1 i skattefri verksamhet ska han jämka till sin nackdel, och om han kommer att använda lokal 2 i skattepliktig verksamhet har han rätt att jämka till sin fördel. Det förutsätts då att övriga krav för jämkning är uppfyllda.

Lagrum: 8 a kap. 4, 6, 7, 8, 10 och 12 §§ ML, 9 kap. 1, 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 6

**Oriktig uppgift
i jämknings-
handling**

Fastighet överläts, men vid förvärvarens ändrade användning av fastigheten framkommer att han fått oriktig uppgift i handling, enligt 8 a kap. 15 § ML, från säljaren.

Förutsättningar:

A uppför en byggnad år 1. Byggnaden kommer fr.o.m. samma år att helt omfattas av frivillig skattskyldighet. A erhåller avdrag med 9 000 000 kr avseende mervärdesskatt som debiterats på slutfaktura. Samma år uppför han en tillbyggnad och erhåller avdrag för mervärdesskatt avseende denna med 1 000 000 kr i samband med att han förklaras frivilligt skattskyldig även i den delen.

År 4 överlåter A fastigheten till B. Denne tar över den frivilliga skattskyldigheten, utträde ur den frivilliga skattskyldigheten begärs inte (9 kap. 5 § ML). Parterna avtalar inte enligt 8 a kap. 12 § ML att överlåtaren ska jämka på grund av överlåtelsen.

Vid överlåtelsen lämnar A till B en handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. I denna tar han upp den ingående skatten om 9 000 000 kr, men inte mervärdesskatten avseende tillbyggnaden.

År 6 byter B ut den skattskyldiga hyresgästen i tillbyggnaden mot en hyresgäst som inte är skattskyldig.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 9 000 000 kr respektive med 1 000 000 kr.
2. Fastigheten avyttras år 4. Jämkningsskyldigheten på grund av överlåtelsen går över på förvärvaren B.

3. Hyresgästbyte sker år 6 i tillbyggnaden. Jämkning ska ske med 100 000 kr för år 6 och senare med 100 000 kr för varje återstående år av korrigerings-tiden om skattefri hyresgäst är kvar i lokalen då.

Jämningen ska fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling (8 a kap. 12 § tredje stycket ML).

Lagrum: 8 a kap. 12, 15 och 17 §§ ML, 9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

21.11 Administrativa bestämmelser

21.11.1 Inledning

Den frivilliga skattskyldigheten är förenad med en rad särskilda administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig. Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. Närmare om detta framgår av Handledning för mervärdes-skatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 25.

21.11.2 Registrering

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet, har övertagit en fastighet med frivillig skattskyldighet eller ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska, anmäla sig för registrering hos Skatteverket om han inte redan är registrerad för mervärdeskatt (3 kap. 2 § SBL). Anmälan för registrering sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

21.11.3 Ansökan

Uthyrning

Den som enligt 9 kap. 1 § ML ansöker om frivillig skattskyldighet ska på blankett SKV 5704 lämna uppgifter om bl.a. hyresgäster för varje byggnad eller anläggning som omfattas av ansökningen. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör ansökan avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny ansökan lämnas om detta.

Uppförandeskede Den som enligt 9 kap. 2 § ML ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska på blankett SKV 5704 ange att ansökan avser skattskyldighet under uppförandeskede.

Om Skatteverket anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör medges, meddelar Skatteverket avslagsbeslut. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 25.2.4.

Övertagande av fastighet

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren (9 kap. 5 § ML). Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fissioner, fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Överlåtelsen av fastigheten ska dock anmälas, se vidare avsnitt 21.11.5. Vidare ska Skatte- och avgifts-anmälan lämnas av den nye fastighetsägaren om han inte redan är registrerad för mervärdesskatt.

Transportköp

Skatteverket anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämkningskyldighet.

Om skattskyldighet ska upphöra

Den frivilliga skattskyldigheten kan upphöra i samband med överlåtelse av fastighet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta innan den nye ägarens tillträde av fastigheten, se avsnitt 21.9. För sådant upphörande räcker det alltså inte med en anmälan att fastigheten överlåts. Ansökan om upphörande av skattskyldigheten kan göras på blankett SKV 5724.

Skatteverket får, redan innan uthyrning påbörjas, besluta att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger (9 kap. 6 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 21.9.

21.11.4 Redovisning

Skattedeklaration

Redovisning för frivillig skattskyldighet ska enligt Skatteverkets uppfattning ske i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746676-07/111).

Enkelt bolag Om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får Skatteverket, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatten för hela verksamheten (23 kap. 3 § SBL).

21.11.5 Anmälan

Överlåtelse av fastighet Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren (9 kap. 7 § första stycket ML). Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på blankett SKV 5722 för överlåtaren och på blankett SKV 5721 för förvärvaren. Var och en av dem lämnar anmälan till sitt skattekontor. Köpare som inte tidigare är registrerad till mervärdesskatt måste också anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Ändrade förutsättningar Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller inte längre överhuvudtaget, ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena (9 kap. 7 § andra stycket ML). Det bör göras på blankett SKV 5723.

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. I vissa fall kan sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämkningsskyldighet för denne, se vidare avsnitt 21.10.3.

21.12 Koncernföretag

Slussningsregeln Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående skatt som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden. Se vidare avsnitt 14.5.6.

Ett koncernföretags möjlighet att föra över mervärdesskatt till ett annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa effekterna för fastighetsägaren undanröjs utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillgripas.

Vad gäller jämkning av ingående skatt i dessa koncernfall, se avsnitt 16.

21.13 Inkomstbeskattningen

När justeringar i efterhand görs av mervärdesskatten för fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet påverkas också inkomstskatten.

Retroaktivt avdrag

Om retroaktivt avdrag erhålls enligt 9 kap. 8 § ML ska anskaffningsvärdet för byggnaden minska med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på utgifter som ingår i anskaffningsvärdet (19 kap. 14 § IL)

I det fall det retroaktiva avdraget avser utgifter för vilka direktavdrag medgetts vid inkomstbeskattningen ska beloppet tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § IL).

Jämkning

Vid jämkning av avdraget för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML ska anskaffningsvärdet justeras med summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden till den del jämkningen avser mervärdesskatt för sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad (19 kap. 14 § IL). Anskaffningsvärdet ska minska om jämkningen innebär ytterligare avdrag för ingående skatt och ökas om jämkningen innebär att den ingående skatten ska återföras.

Avseende utgifter som medfört direktavdrag innebär jämkningen följande;

- Om jämkningen innebär ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt ska jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § IL).
- Innebär jämkningen i stället att den ingående skatten ska återföras, ska summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden dras av vid inkomstbeskattningen (16 kap. 16 § IL).

Se vidare prop. 2000/01:30 s. 10 ff.

22 Personbilar och motorcyklar

22.1 Inledning

Personbilar och motorcyklar särbehandlas i mervärdesskatt-hänseende. För verksamheter i allmänhet gäller framförallt vissa avdragsbegränsningar för den ingående skatten, men även utvidgningar i förhållande till ML:s allmänna avdragsbestämmelser. Bestämmelserna har karaktär av schablonregler.

Utöver vanliga personbilar räknas även vissa lastbilar som personbil enligt ML. I detta avsnitt redogörs för de särskilda regler som gäller vid köp (8 kap. 15 § ML), försäljning av personbilar och motorcyklar som inte utgör lagertillgång (3 kap. 24 § ML), leasing (8 kap. 16 § ML) och uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande (2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML). Det redogörs även för avdragsrätten för mervärdesskatt på driftkostnader (8 kap. 16 § ML).

Sådana fordon, som enligt ML inte är personbilar eller motorcyklar behandlas vid mervärdesbeskattningen på samma sätt som andra varor. För köp, leasing, försäljning och uttag gäller således ML:s allmänna regler.

22.2 Begreppen personbil och motorcykel

Personbil

Begreppen personbil och motorcykel har i mervärdes-skattelagstiftningen inte definierats självständigt. Avsikten har varit att de definitioner som används i vägtrafikförfattningarna ska vara vägledande för tillämpningen. Dessa återfinns i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. Av 2 § nämnda lag avses med bil ett motorfordon som är försett med tre eller flera hjul eller medar eller med band och som inte är att anse som en motorcykel eller moped. Vidare avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för personbefordran och är försedd med högst åtta sittplatser utöver förarplatsen. En bil som inte är inrättad för personbefordran klassificeras som lastbil.

- Motorcykel** Vidare framgår att med motorcykel avses ett motorfordon på två hjul eller tre symmetriskt placerade hjul som är konstruerat för en hastighet som överstiger 45 km/h eller, om det drivs av en förbränningsmotor, denna har en slagvolym som överstiger 50 kubikcentimeter. Till motorcykel räknas inte mopeder.
- Terrängmotorfordon, fyrhjulingar, snöskotrar** Till motorcykel räknas också fordon på fyra hjul och med en massa utan last som är högst 400 kg eller 550 kg om det är inrättat för godsbefordran förutsatt att dess maximala nettomotoreffekt inte överstiger 15 kilowatt.
- Ett terrängmotorfordon definieras som ett motordrivet fordon som inte är ett motorfordon och som är inrättat huvudsakligen för att självständigt användas till person- eller godsbefordran i terräng.
- Fordonsslaget terrängskoter delades den 1 april 2009 upp i två nya fordonsslag, snöskoter och terränghjuling. Uppdelningen gäller för fordon som registreras i vägtrafikregistret fr.o.m. den 1 april 2009 och gäller fordon vars tjänstevikt är högst 400 kg. Begreppet terrängskoter gäller fortfarande för nämnda fordon om de är registrerade före den 1 april 2009 samt för terrängmotorfordon vars tjänstevikt överstiger 400 kg (terrängvagnar). Dessa delas in i lätta och tunga terrängvagnar, varav de sistnämnda ska ha en tjänstevikt över 2 000 kg.
- En snöskoter definieras som ett terrängmotorfordon som är avsett för färd på snötäckt mark och som är försett med band och medar. En terränghjuling definieras som ett annat terrängmotorfordon än en snöskoter och används för person- eller godsbefordran på barmark och är försett med hjul.
- Tjänstevikten för ett terrängmotorfordon utgörs av fordonets sammanlagda vikt i normalt, fullt driftfärdigt skick med det tyngsta karosseri som hör till fordonet, verktyg som hör till fordonet samt bränsle, smörjolja och vatten. För en tung terrängvagn räknas även vikten av föraren och reservhjul.
- Terrängmotorfordon utgör inte motorcyklar och omfattas inte av mervärdesskattelagens specialbestämmelser rörande personbilar och motorcyklar.
- Moped** Mopeder indelas enligt lagen om vägtrafikdefinitioner i mopeder klass I (EU-mopeder) och mopeder klass II. Mopeder är inte motorcyklar och omfattas därför inte av mervärdesskattelagens specialregler gällande personbilar och motorcyklar. Det gäller även fyrhjulinga mopeder inklusive s.k. mopedbilar.

Skåpbil, buss

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

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av vägtrafikregistret.

Enligt ML räknas således som personbil

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

Personbil omregistreras som lastbil

Det har förekommit att vanliga personbilar med totalvikt under 3 500 kg, t.ex. sedan- och kombibilar, ändrats i visst avseende och herefter lastbilsregistrerats och erhållit karosserikod för lastbil. Detta kan ha skett utan att bilen ändrats exteriört. På grund av dessa bilars karosseriutformning, hänförs de i mervärdesskattehänseende till personbilar även efter omregistreringen såvida totalvikten ej höjts över 3 500 kg eller bilen byggts om till en sådan lätt lastbil som inte utgör personbil i ML:s mening.

Omklassificering av husbilar

Husbilar klassificeras som personbil klass II. Klassificeringen som personbil gäller också fordon för vilka totalvikten överstiger 3 500 kg. Skatteverket anser att avdragsförbudet vid förvärv och avdragsbegränsningen vid leasing i 8 kap. 15 § respektive 8 kap. 16 § första stycket 2 ML även fortsatt inte ska tillämpas på husbilar oavsett klassificeringen som personbil, under förutsättning att bilens totalvikt överstiger 3 500 kg (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111).

Separat förarhytt

Om förarhytten på en lastbil med skåpkarosseri, för vilken totalvikten uppgår till minst 3 500 kg, utgör en separat karosserienhet anses fordonet inte som personbil enligt ML. Totalvikten, och när det gäller en husbil den nya klassificeringen i fordonsregistret, har därmed för sådana fordon inte någon betydelse för avdragsrätten. Med separat karosserienhet avses att fordonet är konstruerat så att det finns en luftspalt mellan förarhytten och skåpet och att fordonet är funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras. Om skåpet och förardelen endast avskiljts med t.ex. en plåtvägg är det inte fråga om separata karosserienheter. Lätt skåplastbil med

separat karosseri för förarhytten åsattes tidigare karosserikod 30. Det avgörande är i sådana fall om den som yrkar avdrag kan visa att fordonet är utformat så att dess förarhytt utgör en separat karosserienhet. Karosserikoderna kan tjäna till ledning vid sådana bedömningar.

Karosserikoder

En sammanfattning över gällande karosserikoder för personbilar, bussar och lastbilar framgår av bilaga 10.

Fordon som registrerats i vägtrafikregistret fr.o.m. den 1 mars 2010 har en tvåställig bokstavskod, t.ex. AA eller AC. Koderna kan när det gäller fordon registrerade före den 1 mars 2010 fortfarande bestå av tvåställiga sifferkoder. Även dessa är exemplifierade i bilaga 10.

Samtliga koder kan studeras i bilaga 3 av TSFS 2009:59 där också koder som utgått men fortfarande förekommer för äldre fordon framgår.

Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, t.ex. flak, är lastbilar enligt ML, oavsett vikt. Även lätta lastbilar med plastkåpor eller kapell betraktas som lastbilar enligt ML om förarhytten utgör en separat karosserienhet.

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning rörande personbilsbegreppet i ML – skåpkarosseri med separat förarhytt och lätta lastbilar med dubbelhytt (Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111).

Pick-up bilar

I nämnda skrivelse framgår att Skatteverket anser att lätta flaklastbilar och pick-up bilar som försetts med kåpa över lastutrymmet inte ska anses som personbilar under förutsättning att förarhytten är en separat karosserienhet. Vidare framgår av skrivelsen att förlängda hytter och dubbelhytter med fram- och baksäte på lätta flaklastbilar inte påverkar bedömningen av om bilen utgör lastbil eller personbil.

Tävlingsbil

Enligt Regeringsrätten utgör en STCC-bil, som är avsedd för banracing, personbil enligt 2 § lagen om vägtrafikdefinitioner och omfattas således av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML. Enligt bolagets uppgifter var bilen anpassad för tävlingsbruk och fick inte framföras på allmän väg och den kunde inte registreras som personbil. Vidare utgjorde fordonet, enligt bolagets uppgifter, en Formel 1-bil som endast i marknadsföringssyfte hade designats för att silhuetten skulle efterlikna en personbilsmodell. Att bilen inte fanns att köpa på personbilsmarknaden och var konstruerad för att kunna köras på en speciell typ av asfalt, saknade strålkastare och inte kunde

startas utan hjälp av ett antal mekaniker hindrade enligt Regeringsrätten inte att fordonet skulle anses som personbil. Vägtrafikdefinitionerna upptar inget särskilt fordonsslag som avser tävlingsbilar och enligt Regeringsrättens mening torde det stå klart att den aktuella bilen därmed ska räknas som en bil och då närmast en personbil. Det förhållandet att en tävlingsbil inte avses bli registrerad i vägtrafikregistret, eller att den inte uppfyller de krav som ställs upp enligt fordonslagen i fråga om fordon som ska användas utanför inhägnade områden innebär enligt Regeringsrätten inte att den förlorar karaktären av personbil. Med hänsyn till vad som uttalats i förarbetena till reglerna om avdragsförbud för ingående skatt vid förvärv av personbilar synes enligt Regeringsrätten lagstiftarens avsikt ha varit att även tävlingsbilar ska omfattas av avdragsförbudet. Enligt Regeringsrätten kan avdragsbegränsningen i det aktuella fallet synas vara omotiverad eftersom den i målet aktuella tävlingsbilen i praktiken överhuvudtaget inte synes kunna komma att användas för privat bruk. Skäl att inte tillämpa avdragsförbudet finns dock inte enligt Regeringsrätten då avdragsreglerna avsiktligt utformats på ett schabloniserat sätt, där berörda fordons konstruktion eller användningssätt inte närmare ska behöva beaktas (RÅ 2005 ref. 23).

Kammarrätten har kommit fram till att ett fordons registrering som sådan inte är avgörande för den mervärdesskatterättsliga bedömningen av om avdragsrätt för ingående skatt föreligger eller ej. Avgörande är i stället om fordonet vid tiden för förvärvet haft den utrustning och varit av sådant slag som förutsätts för denna klassificering. Bolaget hade från olika leverantörer förvärvat delar till ett fordon, vilka bolaget sedan använt för att bygga och färdigställa en rallycrossbil. Kammarrätten ansåg att fordonsdelarna vid tiden för förvärvet inte utgjorde en personbil i ML:s mening (KRNG 2004-02-26, mål nr 780–786-03, 2518-03).

Skatteverket anser att avdragsrätten vid köp, hyra, ombyggnad, extrautrustning och komplettering av personbilar och motorcyklar för användning i yrkesmässigt tävlingsverksamhet bör bedömas på samma grunder som vid förvärv för annan yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet och omfattas av de särskilda avdragsbegränsningarna för personbilar och motorcyklar (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 768263-06/111).

Enligt Skatteverkets uppfattning bör avdragsbegränsningarna i första hand omfatta ett komplett fordon antingen det förvärvas

i sådant skick eller i form av komponenter avsedda att monteras och kompletteras för att bli ett sådant fordon.

För tävlingsfordon gäller typiskt sett att de förses med omfattande specialutrustning, som är avsedd att monteras i efterhand. Vid inköp av sådan utrustning och vid ombyggnad, trimning, m.m. för tävlingsverksamheten bör avdrag medges som för andra varor och tjänster än sådana som omfattas av avdragsbegränsningarna för personbilar och motorcyklar.

Det som sägs om personbilar gäller i fortsättningen även motorcyklar.

22.3 Verksamheter i allmänhet

22.3.1 Köp och försäljning av personbil och lastbil

Ej avdragsrätt vid köp

Det föreligger avdragsförbud för ingående skatt vid inköp av personbilar för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt (8 kap. 15 § ML). Detta innebär att inköp av personbil som är avsedd för återförsäljning i bilhandel, för uthyrning i uthyrningsverksamhet, för persontransporter i taxirörelse, för transporter av avlidna i begravningsverksamhet eller för körkortsutbildning inte omfattas av avdragsförbudet. På grund av lagens uttryckssätt, ”andra ändamål än”, gäller avdragsförbudet däremot vid inköp av personbilar till nämnda verksamheter när bilen ska användas på annat sätt än som lagen anger, t.ex. som tjänstebil eller för godstransporter.

Avdragsförbudet och EU-rätten

Skatterättsnämnden har uttalat att ett tidningsdistribuerande företag inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som avsåg förvärv av personbilar till verksamheten och att företaget hade avdragsrätt med endast hälften av den ingående skatten vid förhyrning av personbilar. Frågan i ärendet var om avdragsförbudet i ML stred mot artikel 176 i mervärdesskattedirektivet. Skatterättsnämnden hänvisade till att medlemsstaterna har befogenhet att behålla befintlig lagstiftning fram till dess att rådet har utfärdat nya bestämmelser (SRN 2002-03-18).

Ej återförsäljning, ej avdrag

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked som gällde avdragsrätten för personbilar. Ett bolag som drev revisionsverksamhet leasade ett 40-tal personbilar. Bolaget hade för avsikt att efter leasingtidens utgång förvärva bilarna för att sälja dem vidare till t.ex. bilhandlare, leasegivare, anställda i bolaget eller till andra privatpersoner. Regeringsrätten ansåg i likhet

med Skatterättsnämnden att bolaget inte var berättigat till avdrag för ingående skatt i samband med förvärvet av personbilarna. Begreppet återförsäljning ansågs utgöra försäljning som sker i sådana former som utmärker en yrkesmässigt bedriven bilhandel. Bolagets tillfälliga förvärv av personbilar som tidigare hade hyrts ansågs inte falla under detta begrepp, trots att bolagets syfte med förvärven var att sälja bilarna vidare (RÅ 2000 not. 98).

Skattefri omsättning

Om avdragsrätt inte förelegat för ingående skatt vid inköp till verksamheten av en personbil som inte utgör omsättnings-tillgång, ska den säljas mervärdesskattefritt på grund av bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Om avdragsrätt förelegat vid inköpstillfället, ska beskattning ske enligt ML:s allmänna regler. Frågan om beskattning på grund av avdragsrätt vid inköpstillfället avgörs för varje särskilt fordon för sig. Se vidare avsnitt 35.

Skatteverket anser att ett företags omsättning efter förvärv från leasegivaren av bilar som tidigare leasats för verksamheten, i syfte att sälja dem vidare i en icke yrkesmässigt bedriven bilhandel, är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Detta trots att fråga inte är om andra tillgångar än omsättnings-tillgångar (Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111).

Försäljning efter skadereglering/återtag

Ett försäkringsbolags omsättning av bilar som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig. Detta framgår av 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Detsamma gäller vid finansieringsföretags omsättning av bilar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal.

Privat användning Personbil

Privat användning av personbil i företaget uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt förelegat vid förvärvet eller tillverkningen eller, när det gäller hyrd bil, hela mervärdesskatten på hyran varit avdragsgill. Uttagsbeskattning vid privat användning av en personbil ska därför inte ske i andra verksamheter än bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor (2 kap. 5 § första stycket 3 ML).

Privat användning Lastbil

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i mervärdesskattehänseende är lastbilar och bussar, som andra varor. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, förelegat vid inköpet, tillverkningen eller förhyrningen av fordonet och att värdet av användningen är mer än ringa (2 kap. 5 § första stycket 2 ML), se avsnitt 22.4.5.2. Som framgår av avsnitt

**Jämkning –
ändrad
användning**

14.3.1.1 är det dock enligt EU-rätten valfritt för den skattskyldige att välja metod för att tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt vid anskaffning av tillgångar avsedda för användning såväl i verksamheten som privat. I det fall avdrag görs för hela den ingående skatten och privat nyttjande av tillgången förekommer ska uttagsbeskattning ske. Om den skattskyldige väljer att begränsa sin avdragsrätt till följd av det privata nyttjandet ska ingen uttagsbeskattning ske.

Enligt reglerna i 8 a kap. ML ska jämkning av ingående skatt ske vid ändrad användning eller vid förändring i avdragsrättens omfattning avseende exempelvis en person- eller lastbil för vars förvärv avdragsrätt förelegat alternativt saknats. En förutsättning för jämkning är att den ingående skatten avseende bilen uppgår till minst 50 000 kr. Korrigeringstiden är 5 år. Se vidare avsnitt 16.

Nedan följer ett exempel på en situation då jämkning ska ske, ytterligare exempel finns i avsnitt 22.4.5.1.

Exempel

Ett byggföretag förvärvar år 1 en skåpbil, som till följd av sin totalvikt ej överstigande 3 500 kg utgör personbil enligt 1 kap. 13 § ML, och gör därför inget avdrag för den ingående skatt (90 000 kr) som belöper på förvärvet. Bilen underkastas år 3 höjning av totalvikten som därefter överstiger 3 500 kg. Fordonet utgör enligt ML:s mening därmed en lastbil och omfattas inte av avdragsförbudet.

En sådan förändring av faktorer som påverkar avdragsrätten, exempelvis en investeringsvaras ändring av karaktär från sådant slag som berättigar till avdrag för ingående skatt till att övergå till en annan karaktär som inte berättigar till avdrag, ska jämföras med ändrad användning. Detsamma gäller omvänt (Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111).

I aktuellt exempel kan byggföretaget med hjälp av jämkning tillgodoräkna sig avdrag för delar av den ingående skatten hänförlig till förvärv av skåpbilen då dess karaktär efter totalviktshöjningen ändrats till att berättiga till avdrag för ingående skatt. Avdrag för ingående skatt får sålunda ske med $(90\,000 / 5 =)$ 18 000 kr för respektive år 3, 4 och 5 förutsatt att bolaget fortfarande innehar fordonet under resten av korrigeringstiden och ingen ändrad användning i övrigt inträffar.

22.3.2 Leasing av personbil

Avdrag med 50 % vid leasing

Avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av personbil medges enligt en schablonregel med 50 % av den ingående skatten på hyran (8 kap. 15–16 §§ ML). En förutsättning för att avdrag ska få göras är att bilen används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Vid kortare hyresperioder får användning i verksamheten relateras till hyrestiden. Någon ytterligare begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras.

Avdraget medges schablonmässigt och formen för avtalet om uthyrning är utan betydelse, dvs. samma regler gäller både vid långtids- och korttidsleasing och oavsett om det är fråga om full-serviceleasing eller finansiell leasing. Även om bilen används uteslutande i verksamheten föreligger avdragsrätt endast för 50 % av den ingående skatten på leasing- och hyresavgiften.

Mer än ringa omfattning – körsträcka

Kammarrätten har ansett att det är tillräckligt att en hyrd bil körs minst 100 mil i verksamheten för att ett företag ska vara berättigat att göra avdrag för ingående skatt med 50 % av mervärdesskatten på leasingavgiften. När det gäller rätten att göra avdrag för hela mervärdesskatten på driftkostnader, ansåg kammarrätten att det är tillräckligt att bilen till någon del används i mervärdesskattepliktig verksamhet. Skatteverket överklagade domen men prövningstillstånd beviljades inte (KRNG 2003-04-07, mål nr 6649-2001).

Enligt Skatteverkets uppfattning får en personbil som körts mer än 100 mil under året i en verksamhet som medför skattskyldighet anses använd i mer än ringa omfattning. Rätt till avdrag för 50 % av den ingående skatten belöpande på leasingavgiften föreligger därvid (Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111).

Privat användning

Privat användning av en hyrd personbil uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för hela den mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). När det gäller hyrd personbil, ska därför uttagsbeskattning på grund av privat användning ske endast i verksamheter avseende biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

Hyran får ej delas upp

Den avtalade hyresersättningen för bilen betraktas som en helhet. Det är inte tillåtet att dela upp ersättningen så att t.ex.

räntekostnader som belastar bilen debiteras separat utan mervärdesskatt. Hyran innefattar visserligen räntekostnader, men dessa avser uthyrarens kapitalskuld. Av ett förhandsbesked framgår att det inte heller är möjligt att upprätta ett separat hyresavtal avseende extrautrustning, för att hyrestagaren därigenom ska få avdrag med mer än 50 % av den ingående skatten på extrautrustningen (RSV/FB Im 1983:11). Vid full-serviceleasing gäller samma sak i fråga om bilens driftkostnader. En separat fakturering av dessa medför således inte att hyrestagaren får rätt till större avdrag än 50 % av mervärdesskatten på driftkostnaderna.

Om hyrestagaren däremot själv får köpa extrautrustning eller stå för bilens driftkostnader, gäller inte den 50 %-iga schablonregeln. Då gäller i stället avdragsreglerna för extrautrustning och driftkostnader, se avsnitt 22.3.4.

Serviceavtal

Regeringsrätten har ansett att mervärdesskatt enligt serviceavtal för personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing, var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med en återförsäljare med vilken sökandebolaget i det överklagade förhandsbeskedet även hade ingått hyresavtalet avseende personbilen (RÅ 1999 not. 293).

Leasingavtal upphör

I SOU 1994:120, s. 254, beskrivs vad som gäller vid leasingavtals upphörande. Bland annat nämns följande.

Många leasingavtal innehåller en bestämmelse om att hyrestagaren garanterar att leasegivaren erhåller bilens beräknade restvärde vid avtalstidens slut. Om bilens marknadsvärde därvid understiger restvärdet ska hyrestagaren betala en mellanskillnad och detta belopp utgör tillkommande hyra. Hyrestagaren har avdragsrätt för hela eller hälften av den därvid debiterade skatten beroende på för vilken typ av verksamhet bilen leasats. Skulle hyrestagaren välja att under hyrestiden eller efter dess utgång förvärva bilen är dock inte skatten på förvärvet avdragsgill i andra fall än när detta görs för sådan verksamhet som medför avdragsrätt vid förvärv av personbilar (8 kap. 15 § 1 ML).

Leasingavtal med restvärdegaranti innehåller ofta också en rätt för hyrestagaren att erhålla kompensation i de fall bilens marknadsvärde vid avtalstidens slut överstiger beräknat restvärde. En sådan kompensation till hyrestagaren betraktas som en kreditering av tidigare erlagda leasingavgifter varför tidigare avdragen ingående skatt ska minskas i enlighet med leasegivarens kreditnota. Om hyrestagaren förvärvar bilen

måste beskattningsunderlaget utgöras av det högre marknadsvärdet på bilen för att undvika att avdragsrätt för skatten på anskaffningskostnaden uppkommer till följd av höga leasingavgifter och lågt restvärde.

**Leasingbilen
förvärvas i förtid**

Om en hyrestagare förvärvar en personbil innan hyrestiden enligt kontraktet har gått till ända måste han betala resterande leasingavgifter fram till hyrestidens utgång. Den mervärdesskatt som belöper på lösen av leasingkontraktet kan inte anses avse leasingavgifter utan utgör mervärdesskatt på förvärv av en personbil. På grund därav föreligger inte avdragsrätt för mervärdesskatt som belöper på lösen av ett leasingkontrakt avseende en personbil om det inte sker för en sådan användning att avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger vid personbilsförvärv.

**Leasingbilen
återlämnas i förtid**

Om bilen i stället återlämnas till uthyraren före hyrestidens utgång framgår av ett förhandsbesked att det belopp som hyrestagaren då får betala inte kan anses utgöra ersättning för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Någon mervärdesskatt ska då inte tas ut (RSV Im 1974:31).

**Överlåtelse av
leasingkontrakt –
rätt till utköp
av bil**

När ett leasingavtal upphör förekommer det att leasetagaren väljer att inte själv köpa ut bilen utan överlåter denna rätt till annan, exempelvis en bilhandlare. Det förekommer då att leasetagaren får ersättning från köparen av bilen avseende rätten att köpa ut denna från leasegivaren till visst pris. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den ersättning som betalas till den tidigare leasetagaren för denna rättighet mervärdesskattas hos denne. Den som övertagit rättigheten förvärvar därefter bilen av leasegivaren för det avtalade priset.

Kammarrätten har delat underinstansens och därmed även Skatteverkets bedömning i detta avseende i ett mål som gällde förtida lösen av leasingkontrakt. Länsrätten konstaterade att bilhandlaren förvärvat rätten att köpa bilen till visst pris från leasetagaren. Då förvärvet av själva bilen hade skett direkt från leasegivaren, en yrkesmässig biluthyrare med avdragsrätt vid förvärv av personbilar kunde bilhandlaren inte heller tillämpa VMB vid återförsäljningen (KRNG 2005-06-23, mål nr 1340–1341-04).

22.3.3 Leasing av lastbil

Privat användning

Vid leasing av lastbil, som delvis används privat, får på motsvarande sätt som vid köp av sådan den ingående skatten proportioneras av den skattskyldige. Det gäller både skatten på

leasingavgiften och på övriga kostnader. Avdragsrätt föreligger då för den del av den ingående skatten som avser användning i verksamhet som medför skattskyldighet och någon uttagsbeskattning av privat användning görs följaktligen inte. I annat fall ska den hyrda lastbilen anses som en vara som i sin helhet hör till verksamheten, vilket innebär full avdragsrätt för ingående skatt på leasingavgiften och andra kostnader och uttagsbeskattning av den privata användningen (2 kap. 5 § första stycket 2 ML).

22.3.4 Driftkostnader m.m. för personbil

Avdrag för driftkostnader

Rätt till avdrag föreligger för all ingående skatt på driftkostnader för personbil som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Detsamma gäller om en personbil har hyrts för användning i en sådan verksamhet (8 kap. 16 § ML).

Skatteverket anser att rätt till avdrag för ingående skatt belöpande på driftkostnader som hänför sig till en personbil som förhyrts för användning i verksamheten föreligger om varorna och tjänsterna för driften kan anses anskaffade för att helt eller delvis användas i verksamheten. Enligt Skatteverkets uppfattning kan det presumeras att driftkostnaderna till viss del är hänförliga till verksamheten om bilen faktiskt till viss del används i verksamheten under det beskattningsår då förvärvet av varorna och tjänsterna för driften sker. Är det emellertid klarlagt att användningen av en bil i verksamheten upphört kan avdrag för ingående skatt i enlighet med 8 kap. 16 § ML inte längre medges (Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111).

Som driftkostnad anses kostnad för bl.a. bensin, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

Anställd betalar drivmedlet

En anställd som har bilförmån, betalar normalt själv allt drivmedel och får kostnadsersättning avseende drivmedlet avseende tjänstekörningen. Under dessa förutsättningar är arbetsgivaren inte berättigad till avdrag för någon del av mervärdesskatten på drivmedlet, eftersom det är den anställde och således inte arbetsgivaren som har gjort förvärvet. Utgiven kostnadsersättning berättigar således inte till avdrag för ingående skatt. Se avsnitt 14.8.

Ej inventarium

Om en näringsidkares bil inte utgör ett inventarium i verksamheten får avdrag för ingående skatt på i rörelsen bokförda driftkostnader göras till den del de avser verksamhet som medför

skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Visserligen får avdrag inte göras för all mervärdesskatt på driftkostnaderna enligt schablonen i 8 kap. 16 § ML, men bestämmelsen om den generella avdragsrätten medger avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv för verksamheten, dvs. för den del av den ingående skatten som kan anses vara hänförlig till körning i verksamheten (8 kap. 3 § ML). Vid s.k. blandad verksamhet gäller på motsvarande sätt bestämmelserna i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Om en enskild näringsidkare inte belastat rörelsen med löpande driftkostnader utan tagit ut s.k. milersättning för bilkörning i verksamheten, kompenseras han för den ingående skatten genom att schablonavdraget vid inkomstbeskattningen inkluderar mervärdesskatt.

Extrautrustning

Olika tillval som görs i samband med ett bilköp anses utgöra en del av anskaffningskostnaden för bilen och omfattas därför av avdragsförbudet för personbilar. Det kan gälla valfrihet i fråga om klädsel, lack, fälgar, taklucka, klimatsystem, säkerhetsutrustning m.m. Ofta fabriksutrustas bilen med dessa tillval.

När det gäller annan utrustning eller tillbehör till bilen får avdragsrätten bedömas enligt de allmänna reglerna i ML. Det gäller både vid nyanskaffning och vid utbyte av utrustningen.

Som exempel på sådan utrustning kan nämnas telefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare, takbox och ljudanläggning. Hänvisningen till de allmänna reglerna innebär att det kan bli fråga om proportionering av den ingående skatten om bilen används i en blandad verksamhet eller uttagsbeskattning om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk. Avdragsrätten påverkas dock inte av om extrautrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Egen bil i tjänsten

Mervärdesskatt som ingår i en anställds kostnader utgör inte avdragsgill ingående skatt för arbetsgivaren. Som exempel kan nämnas när arbetsgivaren utger kostnadsersättning för att den anställda använder sin egen bil i tjänsten. För att mervärdesskatt som den anställda betalar ska kunna anses vara hänförlig till förvärv i verksamheten och därmed utgöra avdragsgill ingående skatt för arbetsgivaren, anser Skatteverket att betalningen måste ha karaktär av utlägg för arbetsgivarens räkning. Det medför att avdragsrätt för ingående skatt på driftkostnader i allmänhet inte föreligger när en anställd, använder sin egen bil i tjänsten. För att den anställdes betalning ska kunna hänföras till ett utlägg för arbetsgivarens räkning, bör den anställdes inköp enligt Skatte-

verkets uppfattning helt överensstämma med vad som förbrukas eller konsumeras för företagets räkning. De enda driftkostnader för en personbil som ett sådant synsätt torde överensstämma på är därför närmast bensinkostnader. I detta sammanhang kan det vara av intresse att EU-domstolen ansett att Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EU-fördraget, genom att i strid med direktivets bestämmelser (artiklarna 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet), föreskriva att en skattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten (C-338/98, kommissionen mot Nederländerna). En förutsättning för avdragsrätten är enligt Skatteverkets uppfattning att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren och bensinbolaget sänder räkningen direkt till denne eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår detta mot kvitto. Vidare krävs att kvittot/fakturan kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med BFL:s krav och uppfyller kraven på en faktura enligt 11 kap. ML. Avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i så fall för arbetsgivaren enligt de allmänna reglerna i ML. Se avsnitt 14.8.

22.4 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor

22.4.1 Köp av bilar

Avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML gäller inte vid inköp av personbilar för återförsäljning i bilhandelsföretag, för uthyrning i biluthyrningsföretag, för persontransporter i taxiföretag, för transporter av avlidna eller för körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

Vid köp av personbil för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller däremot avdragsförbudet. Detsamma gäller för bilar som helt eller delvis ska användas för godstransporter.

Om bilen används för både person- och godstransport, liksom när den i övrigt endast delvis används i exempelvis persontransportverksamheten, gäller bestämmelserna om uppdelning av den ingående skatten i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Transport av resgods i samband med persontransport medför dock inte någon begränsning av avdragsrätten.

**Förarkurs,
ej körkorts-
utbildning**

Skatterättsnämnden har ansett att ett företag som bedrev andra förarkurser än körkortsutbildning inte hade rätt att göra avdrag med mer än hälften av den mervärdesskatt som bolaget betalade i samband med förhyring av personbilar till utbildningen. Företagets utbildning ansågs inte utgöra körkortsutbildning eftersom företaget inte kunde betraktas som en trafikskola (SRN 2001-01-05).

**Bil för sjuk-
transporter**

Om en taxibil används för verksamhet som inte medför skattskyldighet, exempelvis för sådana sjuktransporter som utgör sjukvård och är undantagna från skatteplikt (se avsnitt 24.2.5), kan detta påverka avdragsrätten vid förvärvet.

22.4.2 Leasing av bilar

22.4.2.1 Bilhandel

Om ett bilhandelsföretag hyr in fordon för att användas i verksamheten gäller regeln i 8 kap. 16 § ML om avdrag med 50 % av mervärdesskatten på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning föreligger ingen avdragsrätt för den ingående skatten. För leasingbilar i bilhandelsföretag gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 22.3.2.

22.4.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning

Om ett företag hyr in fordon för att användas för uthyrning, för personbefordran i taxiverksamhet, för transport av avlidna eller för körkortsutbildning gäller inte sådan schablonmässig begränsning av avdrag för den mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften som anges i avsnitt 22.4.2.1 beträffande bilhandelsföretag. I stället gäller de allmänna reglerna i ML. Beträffande förvärv eller återlämnande av leasingbil, se avsnitt 22.3.2.

För en personbil som hyrs in för annan användning i verksamheten, t.ex. tjänstebilar, föreligger emellertid rätt till avdrag med endast 50 % av den mervärdesskatt som belöper på leasingavgifterna (8 kap. 16 § ML). Om bilen används i ringa omfattning i verksamheten får inget avdrag göras för ingående skatt rörande bilen. Beträffande sådana leasingbilar gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 22.3.2.

Skatterättsnämnden har ansett att ett biluthyrningsföretag har avdragsrätt för ingående skatt på förvärv av leasingbilar som det tidigare hyrt ut i sin yrkesmässiga biluthyrningsverksam-

het. Skatterättsnämnden bedömde att avdragsrätt förelåg oavsett om alla bilarna, efter förvärvet, såldes vidare eller om vissa bilar vidare såldes och vissa bilar var föremål för fortsatt användning i uthyrningsverksamheten (SRN 2006-04-25).

22.4.3 Försäljning av personbilar

Undantag från skatteplikt om ej avdragsrätt

Försäljning av en personbil är en skattepliktig omsättning såvida undantaget i 3 kap. 24 § ML inte är tillämpligt. Undantaget gäller andra tillgångar än omsättningstillgångar för vilka avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML inte föreligger vid förvärvet. Normalt beskattas således försäljning av personbilar i såväl bilhandel som i uthyrnings- eller taxiföretag liksom i begravningsbyråer och trafikskolor. Skattskyldigheten är knuten till avdragsrätten vid förvärvet för det aktuella fordonet.

Övertagen verksamhet

Skatterättsnämnden har ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML tillämpats på en överlåtelse av tillgångar och någon mervärdesskatt därför inte debiterats, inte medför att förutsättningar föreligger för tillämpning av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt Skatterättsnämnden, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer. Detta innebär att omsättning av t.ex. en uthyrningsbil i ett biluthyrningsföretag, som tidigare förvärvats mervärdesskattefritt vid övertagande av verksamheten, inte är undantagen från skatteplikt vid en senare försäljning (SRN 1995-12-14).

Begagnade bilar

För försäljning av begagnade bilar kan en återförsäljare under vissa omständigheter tillämpa reglerna om VMB i 9 a kap. ML, se avsnitt 32.4.

Försäljning till utländska beskickningar m.fl.

Försäljning av motorfordon undantas från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML (3 kap. 26 a § ML). Se avsnitt 38.1.3.

Finansiering

Många bilhandlare erbjuder sina kunder finansiering i samarbete med olika kreditgivare. I vissa fall köper finansbolaget bilen för att sälja den vidare till slutkonsument genom avbetalningskontrakt. I andra fall upprättar bilhandlaren ett avbetalningskontrakt med konsumenten och överlåter sedan sin fordran till finansbolaget. Det är avtalen mellan bilhandlaren, finansbolaget och konsumenten som avgör vilken typ av transaktion som gäller. Om finansbolaget enligt avtalet köper bilen av bilhandlaren utgörs beskattningsunderlaget av det

försäljningspris som överenskommits mellan bilhandlaren och finansbolaget och som dokumenteras i faktura mellan dem.

22.4.4 Driftkostnader

Samma regler gäller som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 22.3.4.

22.4.5 Uttag och privat användning

Uttagsbeskattning ska ske när en vara eller en tjänst tas ut för privat bruk eller annars tillhandahålls för rörelsefrämmande ändamål. Uttagsbeskattningens syfte är inte att beskatta utebliven vinst utan att beskatta privat eller annan rörelsefrämmande användning.

Allmänt om uttag av varor och tjänster, se avsnitten 6.6 och 11.4.

22.4.5.1 Uttag av personbil

Uttagsbeskattning ska ske när en personbil tas ut från verksamheten (används) för privat bruk från ett bilhandels-, biluthyrnings-, trafikskole- eller persontransportföretag under förutsättning att rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatten föreligger vid förvärvet. Detsamma gäller när en sådan bil förs över till en annan verksamhetsgren, där skattskyldighet eller återbetalningsrätt inte föreligger (2 kap. 2–3 §§ ML).

Exempel

Ett företag som bedriver såväl taxi- som budbilsverksamhet förvärvar en personbil för användning i sin taxi-verksamhet och gör avdrag för den på förvärvet belöpande ingående skatten. Efter ett år förs bilen över från taxiverksamheten till budbilsverksamheten varvid avdragsrätt för ingående skatt vid personbilsförvärv saknas. Någon uttagsbeskattning ska inte ske då budbilsverksamheten, till vilken bilen överförs, medför skattskyldighet, trots att verksamheten omfattas av avdragsförbud när det gäller personbilsförvärv.

Däremot kan, förutsatt att den ingående skatten uppgår till minst 50 000 kr, fråga bli om jämkning, dvs. återläggning av delar av den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML. På motsvarande sätt kan avdrag genom jämkning erhållas om förvärvet skett i den verksamhet som omfattas av avdragsförbud

(budbilsverksamheten) och därefter förs över till taxi-verksamheten. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111. Se vidare avsnitten 22.3.1 och 16.5.

**Beskattnings-
underlag**

Underlaget för uttagsbeskattning är inköpsvärdet eller självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Se även avsnitt 11.4. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jämför dock avsnitt 22.4.5.2, andra stycket vid kantrubriken ”Beskattningsunderlag”.

22.4.5.2 Uttag av tjänst

Reglerna för uttagsbeskattning av tjänster för den nu aktuella kategorin företag återfinns i 2 kap. 5 § ML.

Tjänst utförs

Uttagsbeskattning ska ske om den skattskyldige utan ersättning utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk (2 kap. 5 § första stycket 1 ML). Som exempel kan nämnas att ett taxiföretag utför en gratis taxiresa.

Uttagsbeskattning kan endast bli aktuell om det inte tas ut någon ersättning (2 kap. 2 § första stycket 1 och 5 § första stycket 1 ML).

Om en vara överläts till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML. Beträffande omvärdering av beskattningsunderlaget, se avsnitt 11.6.

**Beskattnings-
underlag**

Uttagsbeskattningen baseras på den skattskyldiges kostnad för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Därmed förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML). I exemplet ovan avses således med kostnad för att utföra tjänsten, taxikostnaden minskat med tillämpade rabatter och försäljningsvinst, i princip självkostnaden.

**Beskattnings-
tidpunkt**

Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

**Privat användning
Lastbilar**

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i mervärdesskattehänseende är lastbilar och bussar, som övriga varor enligt ML. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis, förelegat vid inköpet av fordonet (2 kap. 5 § första stycket 2 ML). Uttagsbeskattning sker även avseende lease

	<p>fordon. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är mer än ringa, se nedan.</p>
Beskattningsunderlag	<p>Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget (7 kap. 3 § 2 b ML).</p> <p>Enligt Skatteverkets uppfattning ska beskattningsunderlaget i aktuellt fall innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag skett för den ingående skatt som belöper på kostnaderna. Detsamma gäller kostnader som uppkommer vid användningen t.ex. bränsle. Även kostnader som uppkommer under den tid tillgången endast står till den skattskyldiges förfogande för privat bruk ska beaktas vid beräkning av beskattningsunderlaget liksom kostnad för värdeminskning. Beskattningsunderlaget bestäms till den andel av de totala kostnaderna som belöper på tillgången och som motsvarar den privata användningen varvid hänsyn också ska tas till den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande för privat bruk (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111).</p> <p>Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.</p>
Privat användning Personbilar	<p>Det är endast i vissa fall som uttagsbeskattning ska ske på grund av att en personbil används av företagaren eller av någon annan. En förutsättning för uttagsbeskattning är att företaget har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående skatten vid bilköpet eller, i fråga om en leasad bil, haft avdrags- eller återbetalningsrätt för hela den ingående skatten på leasingkostnaden. Det medför att endast personbilar som förvärvas eller hyrs för ändamålet återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning blir föremål för uttagsbeskattning vid privat användning (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång.</p>
Ringa värde	<p>Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa (2 kap. 5 § andra stycket ML). För privat användning av personbil bör gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomstbeskattningen. Enligt Skatteverkets allmänna råd ska bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år (SKV A 2008:26 samt</p>

SKV A 2009:39). Se även Skatteverkets meddelande SKV M 2009:30.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil i andra fall ska således inte ske, dvs. när det gäller personbilar som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML eller leasade personbilar som omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolag ska uttagsbeskattas när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använder bolagets bilar för privat bruk. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet för fastställelse. Sedan Skatterättsnämnden meddelat beslutet har nya regler om omvärdering av beskattningsunderlaget införts i ML. Regeringsrätten undanröjde därför förhandsbeskedet (RÅ 2008 not. 21). Skatteverket anser att uttagsbeskattning av förmånen ska ske med utgångspunkt i värdet av denna oavsett om en betalning görs till arbetsgivaren. En sådan betalning ska dock beaktas och reducera värdet vid beräkning av beskattningsunderlaget. Ovan nämnda bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget gäller inte vid uttag (Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111).

Drivmedelsförmån, ej uttagsbeskattning

En anställd som har bilförmån, ska själv betala allt drivmedel och få kostnadsersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Arbetsgivaren har då inte avdragsrätt för någon del av den ingående skatt som avser drivmedlet, se avsnitt 22.3.4.

Om arbetsgivaren trots detta betalar allt drivmedel, ska den anställda beskattas för en särskild drivmedelsförmån vid inkomstbeskattningen. Om arbetsgivaren förvärvar drivmedlet, föreligger avdragsrätt för denne (8 kap. 16 § 1 ML).

”En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av [...] ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.”

Detta gäller om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna och även för de företag som kan komma att uttagsbeskattas för privat användning av en personbil.

Skatteverket anser att en drivmedelsförmån inte ska medföra uttagsbeskattning enligt ML. En uttagsbeskattning i detta avseende skulle enligt Skatteverkets bedömning sätta den

generella avdragsrätten i 8 kap. 16 § ML för driftkostnader hänförliga till personbilar ur spel.

**Beskattnings-
underlag**

Underlaget för uttagsbeskattning av den privata användningen av personbil regleras i 7 kap. 4 § ML. Uttagsbeskattning för anställds användning ska ske med 20 % av det värde på vilket arbetsgivare ska beräkna arbetsgivaravgifter för bilförmån åt anställd (se nedan). Värdena fastställs årligen av Skatteverket. Underlaget för uttagsbeskattning för privat användning, för egen företagare eller delägare i handelsbolag, bestäms av Skatteverket, efter ansökan, enligt samma grunder som anges i 9 kap. 2 § SBL. I enlighet med SBL:s regler kan jämkning av förmånsvärdet ske även i fråga om underlaget för uttagsbeskattning enligt ML.

Redovisningen av uttagsbeskattningen avseende användning av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts (13 kap. 15 § ML).

**Avdragsrätt
– normalfall**

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående skatt vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag.

	<i>Taxi</i>	<i>Bilhandel</i>	<i>Biluthyrning Begravnings- byråer Trafikskolor</i>	<i>Övriga</i>
<i>Inköp</i>	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag
<i>Hyra</i>	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
<i>Drift</i>	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
Uttagsbeskattning:				
<i>Ägd bil</i>	Ja	Ja	Ja	Nej
<i>Hyrd bil</i>	Ja**)	Nej	Ja**)	Nej

*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för godstransporter.

***) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt föreläggat för mer-
värdesskatten på hyreskostnaden.

22.5 Export, import och handel inom EU

**Försäljning av bil
till annat land**

Vid försäljning av bilar från Sverige till andra länder gäller olika regler beroende på om försäljningen sker till ett land utanför EU (export) eller till ett annat EU-land.

Till land utanför EU	För försäljning som enligt bestämmelserna i 5 kap. ML är att anse som omsättning utomlands ska någon mervärdesskatt inte tas ut. Det gäller vid export, dvs. vid leverans till en plats utanför EU. Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister ska i vissa fall hänföras till omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML), se nedan.
Till annat EU-land	<p>Försäljning till ett annat EU-land av en begagnad bil till en privatperson eller annan köpare som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land hänförs till omsättning inom landet och medför skattskyldighet för mervärdesskatt.</p> <p>Motsvarande försäljning till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land för omsättning eller för förvärv av varor medför dock normalt inte skattskyldighet. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Förvärvet ska i stället beskattas i köparens hemland. Om säljaren tillämpar vinstmarginalbeskattning (VMB) medför dock försäljningen skattskyldighet, se vidare avsnitt 32.</p>
Nytt transportmedel	En personbil eller en motorcykel som inte körts över 6 000 km eller som inte varit i bruk i mer än 6 månader utgör ett nytt transportmedel (1 kap. 13 a § ML). Om ett av dessa villkor gäller anses transportmedlet vara nytt. För att inte anses som ett nytt transportmedel måste alltså en personbil eller en motorcykel både ha körts över 6 000 km och ha varit i bruk i mer än 6 månader. Mervärdesskatt ska inte tas ut vid omsättning inom landet av ett nytt transportmedel, till en köpare i ett annat EU-land. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Köparen ska i stället beskattas i det land där bilen stadigvarande ska användas. Detta gäller även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt, t.ex. om han är en privatperson från ett annat EU-land (3 kap. 30 a § andra stycket ML). Vid sådan skattefri omsättning av ett nytt transportmedel till en person som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land, ska säljaren lämna en fakturakopia till Skatteverket (14 b § MF). I denna faktura ska anges att fråga är om ett nytt transportmedel samt vilka omständigheter som medför detta, mätarställning samt när fordonet första gången togs i bruk, (11 kap. 8 § 12 ML). Enligt Skatteverkets uppfattning är det förhållandena vid förvärvstidpunkten som är avgörande för bedömningen om en bil eller motorcykel är ett nytt transportmedel, dvs. då rätten att förfoga över fordonet som ägare övergår till köparen (Skatteverket 2006-07-05, dnr 131 605460-05/111). Köp och försälj-

ning av nya transportmedel mellan EU-länder behandlas utförligare i avsnitten 9.3.4 och 9.4.2.2. Se även foldern ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556).

Begagnad bil

Vid försäljning av en begagnad bil som inte utgör ett nytt transportmedel enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EU-land får i vissa fall beskattning ske genom vinstmarginalbeskattning. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 32.

Import av bil

Vid import (inköp från ett tredjeland) av nya och begagnade bilar till Sverige erlägger köparen mervärdesskatten till Tullverket.

**EU-förvärv
av ny bil**

Vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EU-land erlägger köparen mervärdesskatten till Skatteverket. Om köparen vid ett sådant EU-förvärv inte är registrerad till mervärdesskatt ska mervärdesskatten efter köparens anmälan, blankett SKV 5934, betalas till Skatteverket, Ludvikakontoret. Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EU-länder behandlas utförligare i avsnitten 9.3.4 och 9.4.2.2. Se även foldern ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556).

Regeringsrätten har ansett att en finsk medborgare, tillfälligt anställd i Sverige, som köpt en ny bil i Finland var skattskyldig för förvärvet i Sverige. Bilen exportregistrerades i Finland och fördes till Sverige i samband med förvärvet. Personen hade en tidsbegränsad anställning i Sverige under drygt 12 månader med avbrott för en månads semester i Finland (RÅ 2005 ref. 70).

**EU-förvärv av
begagnad bil**

Om en näringsidkare som har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt i sin verksamhet köper en begagnad personbil från ett annat EU-land, kan beskattning ske på två olika sätt beroende på omständigheterna.

Som huvudregel gäller att näringsidkaren liksom vid andra varuförvärv från andra EU-länder ska beskattas för ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Näringsidkaren uppger sitt VAT-nummer till den utländske säljaren och köper bilen utan belastning av utländsk mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas genom s.k. förvärvsbeskattning. Om näringsidkaren är t.ex. en bilhandlare, för vilken avdragsförbudet vid förvärv av personbilar inte gäller, är motsvarande förvärvsmoms även avdragsgill som ingående skatt. Vid en senare försäljning i Sverige ska bilhandlaren redovisa utgående skatt beräknad med hela försäljningssumman som underlag.

Vid inköp av en begagnad bil från ett företag (ej återförsäljare) i ett annat EU-land vars omsättning undantas från skatteplikt i säljarlandet till följd av motsvarigheten till 3 kap. 24 § ML (artikel 136 a och b i mervärdesskattedirektivet) ska ingen förvärvsbeskattning ske då förvärvet undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 1 § tredje stycket ML.

VMB

Det andra sättet att beskatta en bil som har förvärvats i ett annat EU-land sker genom vinstmarginalbeskattning. VMB innebär att svensk mervärdesskatt redovisas på skillnaden mellan varans försäljningspris och inköpspris. VMB får dock tillämpas endast vid vissa förvärvssituationer som framgår av 9 a kap. 1 § ML. Till de särskilda reglerna om VMB har fr.o.m. den 1 januari 2008 fogats ett stadgande i 9 a kap. 1 § andra stycket ML, varav framgår att VMB inte i något fall kan användas vid återförsäljning inom landet av ett nytt transportmedel som förvärvats i ett annat EU-land.

Det är således möjligt att tillämpa VMB endast när en begagnad bil, som inte är ett nytt transportmedel enligt 1 kap. 13 a § ML har köpts från någon annan än en näringsidkare eller från en näringsidkare som själv redovisar mervärdesskatt enligt VMB för sin försäljning enligt motsvarande regler i det EU-landet. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 32.

Tillfällig registrering

Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister anses som en omsättning utomlands, endast under förutsättning att:

- a. fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och
- b. säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML).

Tillfällig registrering får meddelas för ett fordon som inte ska registreras för att stadigvarande brukas i Sverige om sökanden av registreringen inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon (23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister).

Den tillfälliga registreringen gäller under tolv månader. Den kan även avse ett begagnat fordon. I sådant fall gäller registreringen dock endast en månad. Med nytt fordon avses

här ett fordon som inte är, har varit eller bort vara registrerat här i landet annat än i förening med avställning.

Ansökan om tillfällig registrering görs hos Transportstyrelsen.

Uppskjuten skattskyldighet

Skattskyldigheten inträder när omsättning avser bil eller motorcykel som är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister vid utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Förutsättningen härför är att 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 fordonet till en plats utanför EU (1 kap. 3 b § ML).

Export av fordon, övriga fall

Vid export av personbilar och motorcyklar som inte är tillfälligt registrerade vid leveransen eller vid export av lastbilar och bussar gäller ML:s allmänna regler för omsättning av varor inom och utom landet. Såväl när säljaren levererar varan till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1 ML), som när det gäller s.k. turistförsäljning (5 kap. 3 a § första stycket 8 eller andra stycket ML) måste säljaren kunna visa att fordonet levererats eller transporterats till ett land utanför EU. Vid turistförsäljning, dvs. när köparen själv för ut fordonet ur landet, ska säljaren – för att i efterhand kunna hänföra omsättningen till mervärdesskattefri export och återbetala erlagd mervärdesskatt – inneha en faktura påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EU för att föras ut till ett tredjeland. Säljaren ska kunna visa att bilen har medförts till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter leveransmånaden. Om kunden är bosatt i Norge eller på Åland ska säljaren kunna visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in bilen till Norge respektive Åland och enligt tullräkning eller liknande handling dessutom betalat mervärdesskatt i hemlandet. Exporten bör anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i vägtrafikregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen Tullverket eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket.

Reparation

Reparation eller service i Sverige av en personbil, motorcykel, lastbil, buss eller släpvagn är tjänster som fr.o.m. den 1 januari 2010 anses omsatta utomlands om köparen av tjänsten är en utländsk näringsidkare och tjänsten tillhandahålls dennes fasta etableringsställe utomlands (5 kap. 5 § ML). Bilverkstaden ska

i sådana fall inte debitera någon svensk mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska i stället redovisas och betalas av köparen om denne är etablerad i ett annat EU-land. I sådana fall ska säljaren redovisa omsättningen i en periodisk sammanställning. Bilverkstaden bör utöver köparens VAT-nummer notera fordonets registreringsnummer.

Tjänster av detta slag inom EU behandlas i avsnitt 10.5.6.

När det gäller motsvarande reparationer av t.ex. fordon från land utanför EU (tredjeland), gäller delvis andra regler för att få hänföra tjänsten till omsättning utomlands, jfr 5 kap. 19 § ML. Dels krävs att fordonet (varan) antingen förs hit eller förvärvas för arbetet i fråga, dels måste fordonet, efter arbetet, föras ut ur landet till en plats utanför EU.

Skatteverkets syn på reparationstjänster avseende bilar från land utanför EU framgår av skrivelse RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100. I skrivelsen anges bl.a. följande.

”För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 ML (motsvaras numera av 5 kap. 19 § ML) som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EU. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat.”

Det förekommer att bilar importerats från tredjeland för utförande av reparationstjänster. Om bilverkstaden blivit påförd mervärdesskatt avseende sådan import av en bil som de inte är ägare till föreligger inte avdragsrätt för denna skatt, såvida inte de arbeten som ska utföras på bilen sker inom ramen för ett garantiåtagande avseende en bil som ursprung-

ligen omsatts av bilverkstaden. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2008-04-02, dnr 131 146431-08/111.

22.6 Bilskrotning

Skrotnings- ersättning

Skrotningsersättning kan betalas ut vid skrotning av personbilar, lätta lastbilar eller lätta bussar (totalvikt max 3 500 kg) av årsmodell/fordonsår 1988 eller tidigare under förutsättning att fordonet var påställt i vägtrafikregistret den 31 augusti 2006. Skrotningsersättning kan betalas ut till den som var registrerad ägare vid inlämningen av en bil till producent, representant för en producent eller en auktoriserad skrotare. I samband med att en bil lämnas in för skrotning utfärdas ett s.k. mottagningsbevis. Skrotningsersättning, utgör inte ersättning för någon tillhandahållen tjänst och beskattas således inte mervärdesskattemässigt. Skrotningsersättning betalas inte ut till skrotare.

Omhändertagande och skrotning

Ersättning som ett skrotningsföretag uppbär från bilägaren för att ta hand om och skrota bilen är en omsättning som medför skattskyldighet. Mervärdesskatt ska således redovisas för beskattningsunderlaget för skrotningstjänsten.

Om skrotningsföretaget i stället köper bilen av bilägaren, utgör det avtalade priset skrotningsföretagets förvärvspris.

Bilägare, som haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid bilköpet, ska redovisa mervärdesskatt vid försäljning av bilen till skrotföretaget. Beskattningsunderlaget utgörs av det avtalade priset. Skrotföretaget har avdragsrätt för sådan debiterad ingående skatt, oavsett om bilen till någon del ska säljas eller om den omedelbart ska förstöras.

För försäljning av bildelar kan skrotföretaget tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning under förutsättning att skrotföretaget lämnat ersättning för bilen och att förvärvet har skett från en säljare som inte varit skyldig att redovisa mervärdesskatt för försäljningen, se avsnitt 32.

22.7 Reparation av bilar

Reparation av bilar och motorcyklar utgör skattepliktig omsättning av tjänst.

Utländska kunder

När det gäller reparation av motorfordon för utländska kunder, se avsnitt 22.5.

Reparation av skada på inbytesbil

En bilverkstad ska ta ut mervärdesskatt på ersättning som erhålls för reparation av en krockskadad bil även om bilen innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av en 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 för mervärdesskatt och därför saknar avdragsrätt för ingående skatt uppgår dennes kostnad för att avhjälpa skadan till ett belopp inklusive mervärdesskatt. Se vidare Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111.

Försäkringsskada

Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till förvärv för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten. Detta gäller även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare står för kostnaden (8 kap. 3 § andra stycket ML).

Exempel

Företag A, som är skattskyldigt för mervärdesskatt har en personbil som blir skadad i en trafikolycka. Bilen lämnas in till en bilverkstad för reparation. När bilen är reparerad får A betala en självrisk samt den på reparationskostnaden belöpande mervärdesskatten till bilverkstaden. Resterande del av kostnaden för reparationen fakturerar bilverkstaden A:s försäkringsgivare. Företag A får med stöd av bestämmelserna i 8 kap. 3 § andra stycket ML göra avdrag för den på reparationen belöpande ingående skatten trots att den som betalar kostnaden är en annan person.

23 Fartyg och luftfartyg

23.1 Inledning

Från skatteplikt undantas omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning samt luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML undantas även omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg från skatteplikt när varan säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren. Undantag från skatteplikt gäller också när varan förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning (3 kap. 21 § första stycket 1–3 ML).

Vidare undantas från skatteplikt omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser ovan angivna fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 § första stycket 4 ML). När det gäller tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning till aktuella fartyg och luftfartyg undantas tillhandahållandet (3 kap. 21 § första stycket 6 ML).

ML:s bestämmelser kan jämföras bl.a. med dem i artiklarna 148 a–g samt 150.1–150.2 i mervärdesskattedirektivet.

23.2 Skepp

Skepp/Båt

Fartyg delas in i skepp och båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Andra fartyg kallas båtar (1 kap. 2 § sjölagen [1994:1009]).

Skepp för yrkesmässig sjöfart

Med yrkesmässig sjöfart förstås yrkesmässigt bedriven sjöfart med person- eller godsbefordran mot ersättning.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är att fartyget endast i ringa omfattning eller inte alls används i annan verk-

samhet än yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske eller bärgning/bogsering.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte omsättning eller import av fyrskepp, flodsprutor, mudderverk, pontonkranar, flytdockor, flytande eller nedsänkbara borrhings- eller produktionsplattformar och inte heller andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.

Kammarrätten har bedömt skatteplikten för ett fartyg registrerat som passagerarskolskepp och som användes för undervisningsändamål i en verksamhet som inte var kommersiell. Kammarrätten ansåg att med skepp för yrkesmässig sjöfart avses fartyg som är av registreringspliktig storlek och som används i yrkessjötrafik, dvs. för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skolfartyget ansågs därför skattepliktigt (KRNS 1982-06-08, mål nr 6367-1981). Domen innebär också att t.ex. isbrytare, polisbåtar och militärfartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 21 § ML.

Skepp för yrkesmässigt fiske

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller förs in till landet för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Undantaget förutsätter att fartyget inte alls eller endast i ringa omfattning används för annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

Fartyg för bogsering eller bärgning

Undantaget omfattar alla fartyg för bogsering eller bärgning oavsett fartygets storlek. Som förutsättning för tillämpning av undantaget bör dock gälla att fartyget, om det är en båt inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än bogsering och bärgning, och om det är ett skepp inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

23.3 Luftfartyg

Luftfartyg för yrkesmässig befordran

För ett luftfartyg gäller som förutsättning för att det ska omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML att det inte alls eller endast i ringa omfattning ska användas för annat än yrkesmässig person- eller godsbefordran. Ett flygplan som används för undervisningsändamål i en flygklubb, för privat bruk eller internt inom ett företag omfattas således inte av undantaget i 3 kap. 21 § ML. En helikopter som används för

skogsgödsling, kalkning av sjöar, kraftledningsinspektion m.m. har inte heller undantagits från skatteplikt (RÅ 1987 not. 603).

23.4 Försäljning

Skepp och luftfartyg

Utöver de krav som gäller i fråga om fartygets beskaffenhet krävs för att omsättning av ett fartyg eller ett luftfartyg ska vara undantagen från skatteplikt att köparen med detta ska bedriva yrkesmässig person- eller godsbefordran. I fråga om fartyg för yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering krävs att köparen ska bedriva sådan verksamhet för att undantaget ska vara tillämpligt.

Undantaget från skatteplikt bör också gälla då köparen genom skriftligt avtal, träffat före förvärvet, sålt fartyget eller luftfartyget vidare alternativt stadigvarande upplåtit nyttjanderätten därtill åt någon som ska använda detsamma för yrkesmässig person- eller godsbefordran eller ifråga om skepp/fartyg för sådana verksamheter som yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering.

Kammarrätten har ansett att undantaget för omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- och godsbefordran var tillämpligt på ett finansbolags förvärv av ett trafikflygplan avsett för uthyrning. Enligt finansbolaget hade skriftligt avtal om uthyrning till ett bolag som bedrev yrkesmässig person- och godsbefordran ännu ej tecknats vid tidpunkten för dess förvärv av planet. Kammarrätten har i detta fall fäst särskilt avseende vid flygplanets karaktär av trafikflygplan (KRNJ 1994-12-14, mål nr 1503-1993).

23.5 Delar, tillbehör och utrustning

Till fartygstillbehör räknas inte endast den fasta inredningen såsom maskineri, utan också tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Som tillbehör räknas även däck- och maskinförnödenheter, tågvirke, reservdelar, presenningar, arbetshandskar, skyddsutrustning och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Fiskeredskap, exempelvis trål, räknas däremot inte som fartygstillbehör.

Undantaget för utrustning avser endast utrustningsvaror till själva fartyget, exempelvis lös inredning för passagerarnas och besättningens behov, mattor, bäddutrustning, köksutrustning, bestick, porslin och dukar.

Varor som inte är nödvändiga för fartyget som sådant utan som närmast har karaktär av förbrukningsvaror, omfattas däremot inte av undantaget. Som exempel kan nämnas proviant, vatten och elektricitet samt uniformer för fartygets befäl. Se nedan när det gäller fartyg i utrikes trafik.

Drivmedel

Drivmedel till fartyg omfattas inte heller av undantaget. Det sagda bör även gälla ifråga om vad som bör räknas som tillbehör till luftfartyg. Flygbränsle är dock undantaget från skatteplikt, se avsnitt 5.3.1.4. När det gäller leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant anses dock omsättningen ha skett utomlands. Som exempel kan nämnas drivmedel som levereras till ett fartyg i utrikes trafik.

Utrikes trafik

Skatteverket anser att med fartyg i utrikes trafik avses fartyg som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EU. Yrkesmässigt fiske som sker på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Att fartyget tillfälligtvis anlöper svensk hamn på väg till utrikes ort förtar inte resans karaktär av utrikes trafik. Detta under förutsättning att det från den första avgångshamnen finns varor ombord vilka ska fraktas till utrikes ort. Denna definition avser endast fartyg som omfattas av 3 kap. 21 § ML, dvs. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske samt fartyg för bogsering eller bärgning (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900).

Enligt Skatteverkets bedömning ger en EU-konform tolkning av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML vid handen att leverans av varor för bruk ombord på fartyg i utrikes trafik får anses innefatta även andra varor än sådana som behövs för fartygets eget behov eller för konsumtion ombord (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111).

Skatteverket anser att sjöcontainers, varmed avses containers som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, inte kan anses utgöra tillbehör till fartyg enligt 3 kap. 21 § 5 ML (RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

23.6 Tjänster

**Tjänster
och varor
avseende
fartyg/luftfartyg**

Till tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till sådana räknas bl.a.

- slamsugning och avfallshantering,
- bevakning av fartyget,
- bärgning, bogsering, lotsning,

- kustradiotjänst, dock ej när tjänsten avser förbindelse som sker från land till fartyg,
- hamnavgift, flygplatsavgift,
- tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder,
- reparation av navigeringsutrustning,
- befraktning och uthyrning.

Uthyrning av fartyg är undantagen från skatteplikt endast då uthyrningen avser sådant fartyg för vilket försäljningen är undantagen från skatteplikt, dvs. till någon som bedriver yrkesmässig sjöfart osv. Uthyrning av fartyg i andra fall, exempelvis till någon som återuthyr detta, omfattas inte av undantagsbestämmelserna eftersom uthyrningen då inte avser ett fartyg för yrkesmässig trafik utan för uthyrning. Skattefriheten gäller i allmänhet uthyrning både för personbefordran och för godsbefordran men inte för omsättning av andra tjänster avseende godsbefordran. Skattefriheten gäller inte om t.ex. ett företag, som inte bedriver yrkesmässig sjöfart, hyr ett fartyg för en personalutflykt.

Skeppsmäkleriverksamhet avser bl.a. anskaffande av last åt fartyg och fartyg åt last samt förmedling av köp och försäljning av fartyg eller fartygskontrakt.

Som tjänst avseende fartyg anses inte linjefart/styckegods- trafik, dvs. en redares tillhandahållande av ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses i stället utgöra varu- transport, när fartyget används för godstransporter.

Som tjänst avseende fartyg anses inte heller

- lastning och lossning av fartyg,
- slussning,
- mobilteletrafik till och från fartyg.

Omsättning inom landet av sådana tjänster medför således skattskyldighet.

Tjänster tillhandahållna ombord

Skatteverket anser att tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utom landet oavsett om tillhandahållandet skett till rederiet eller direkt till passagerare. Avgörande för denna bedömning är att tjänsterna rent fysiskt utförs på fartyget eller luftfartyget (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Farledsavgifter

Uttag av farledsavgifter (tidigare benämning farledsvaru- och fyravgifter), vilka enligt särskild författning ska betalas till tull- eller sjöfartsmyndighet bör enligt Skatteverkets uppfattning inte anses medföra skattskyldighet eftersom de utgör led i myndighetsutövning. Kammarrätten har bedömt att uttag av sådana avgifter ingår som ett led i myndighetsutövning (KRNJ 2003-10-01, mål nr 261-2001).

Hamnavgift och flygplatsavgift avseende andra fartyg än sådana som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 21 § ML utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § första stycket 6 ML, se avsnitt 19.4.6.

23.6.1 Transport eller uthyrning

I en skrivelse redogörs för mervärdesskatteplikten för omsättning av varor och tjänster avseende fartyg (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900).

Befraktning och uthyrning av fartyg

Med befraktare avses den som hyr fartyg eller nyttjar fartyg för transport av eget gods. Inom sjöfarten förekommer olika avtalsformer avseende befraktning och uthyrning. Åtskillnad görs därvid på avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare (certepartifrakt) och avtal som avser befordran av viss mängd gods i linjefart och annan styckegodstrafik (s.k. konossementfrakt). Jämför 13 och 14 kap. sjölagen (1994:1009).

Exempel på certepartiavtal är följande:

- Bareboatbefraktning, som innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som en tjänst avseende fartyg enligt 3 kap. 21 § ML.
- Timecharter (tidsbefraktning), som innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Även timecharter ska anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
- Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Även resebefraktning ska anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.
- Slot- eller spacecharter samt kvantumkontrakt är specialformer av rese- eller tidsbefraktning. De anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

**Styckegods-
befordran**

Vid styckegodsbefordran (s.k. konossementfrakt) avser de tillhandahållna tjänsterna inte fartyget utan godset och transporten av detta. Därför är sådana tjänster och tjänster som avser förmedling av dem i motsats till vad som gäller i fråga om tjänster i certepartiavtal inte undantagna från skatteplikt.

**Befraktning eller
varutransport**

EU-domstolen har bedömt att undantaget från skatteplikt i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet ska anses gälla såväl hel- som delbefraktning. Detta innebär att undantag från skatteplikt ska gälla befraktning oavsett om fartygsägaren mot betalning ställer hela eller bara en del av fartygets lastyta till förfogande. Artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet motsvaras närmast av 3 kap. 21 § första stycket 4 ML.

När det gäller gränsdragningen mellan befraktning och varutransport ansåg EU-domstolen att det är upp till den nationella domstolen att avgöra huruvida det avtal som ingåtts mellan parterna uppfyller villkoren för ett befraktningsavtal i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (C-97/06, Navicon).

**Uthyrning
av personal**

Skatteverket anser att uthyrning av sådan personal som är nödvändig för ett skepps behov eller framförande samt skeppslastens behov utgör sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § 4 ML (RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100).

Uthyrning av personal som ur sjösäkerhetssynpunkt är nödvändig ombord på ett fartyg får anses vara en tjänst som täcker direkta behov för fartyget. Personal som ingår i sådan säkerhetsbesättning som avses i fartygssäkerhetslagen (2003:364) är ett villkor för att fartyget ska få framföras. Uthyrning av sådan personal, exempelvis serveringspersonal, omfattas av undantaget från skatteplikt. Uthyrning av personal som inte ingår i säkerhetsbesättningen ombord kan däremot inte anses täcka direkta behov för fartyget även om de i en nödsituation skulle ha en viss säkerhetsfunktion att fylla, exempelvis genom att visa vägen till nödutgångar eller genom att dela ut flytvästar.

Ett företag som hyr ut arbetskraft till ett fartyg måste kunna styrka att förutsättningarna för att tillämpa undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML är uppfyllt, dvs. att arbetskraften täcker direkta behov för fartyget eller för lasten. Detta kan visas genom att uthyrningsföretaget har dokumentation som visar att personalen ingår i säkerhetsbesättningen enligt bestämmelserna i fartygssäkerhetslagen.

Uthyrning av personal till fartyg i utrikes trafik, tjänster som utförs ombord, utgör omsättning utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

**Uthyrning
av luftfartyg**

Uthyrning till ett flygtransportföretag av såväl ett bemannat s.k. wet lease som ett obemannat s.k. dry lease flygplan för yrkesmässig befordran av passagerare och gods bör anses som en tjänst avseende luftfartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Sjuktransport

I ett förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att uthyrning av helikopter till ett företag som utförde sjuktransporter åt landstinget var hänförligt till undantaget. Enligt Skatterättsnämnden påverkades inte bedömningen av det förhållandet att hyrestagarens transporter hänfördes till sjukvård som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § andra stycket ML. Trots att transporten ansågs som sjukvård utgjorde den ändå till sin karaktär personbefordran. Helikoptern ansågs därmed vara ett luftfartyg för personbefordran och hyrestagarens verksamhet med sjuktransporter bedömdes som yrkesmässig (SRN 1997-03-05).

23.6.2 Mäklare

Förmedling

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

23.7 Undersökningsplikt

Säljarens undersökningsplikt

Den som omsätter sådana fartyg och luftfartyg som avses i 3 kap. 21 § ML, delar och tillbehör därtill eller tjänster avseende dessa varor måste själv förvissa sig om att förutsättningar för skattefrihet gäller. Kammarrätten har bedömt en säljares utredningsskyldighet vid omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg. Frågan var om köparna var yrkesfiskare eller ej. Kammarrätten konstaterade att kravet på undersökningsåtgärder inte kunde ställas alltför högt i ett sådant fall. Det ansågs tillräckligt att köparen lämnade en skriftlig försäkran om att han var yrkesfiskare och att inkomsten redovisades som näringsverksamhet. En förutsättning var dock att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämde tidsmässigt med den aktuella försäljningen (KRNG 1986-12-30, mål nr 2499-2502-1985).

Kammarrätten har bedömt en säljares undersökningsplikt vid en försäljning av ett skepp när det gäller att avgöra om skeppet ska användas för yrkesmässig sjöfart.

För tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML krävs enligt domen att den som säljer ett skepp måste undersöka om skeppet även efter försäljningen kommer att gå i yrkesmässig trafik. Kammarrätten fann i målet att de efterforskningar som säljaren hade gjort inte kunde anses tillräckliga för att denne skulle anses ha haft fog för bedömningen att skeppet även i fortsättningen skulle gå i yrkesmässig sjöfart. Köparen hade bl.a. muntligen försäkrat att han hade för avsikt att bedriva charterverksamhet. En i målet åberopad underrättelse enligt 28 § första stycket 2 sjölagen (1994:1009) i då aktuell lydelse från Sjöfartsregistret, visade sig innehålla enbart en upplysning om att ny ägare hade registrerats. Anledningen till att chartermotorskeppet angivits i en sådan underrättelse var att skeppet tidigare varit registrerat som charterfartyg (KRSU 1995-05-19, mål nr 258-1994).

23.8 Rätt till återbetalning

Undantagen enligt 3 kap. 21 och 21 a §§ ML är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § första stycket ML, se vidare avsnitt 15.

23.9 Uttagsbeskattning

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttagsbeskattning i de fall skattefria fartyg eller luftfartyg stadigvarande tas i anspråk för andra ändamål än de i 3 kap. 21 § ML avsedda, se vidare avsnitten 6.6 och 11.4.

23.10 Ej undantag i nästa led

Vid försäljning av ett fartyg eller ett luftfartyg som vid förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML är denna senare omsättning inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML (undantag för överlåtelse av vissa tillgångar). Försäljningen kan undantas från skatteplikt om förutsättningarna i 3 kap. 21 § är uppfyllda för den nya omsättningen.

Exempel

När en yrkesfiskare säljer en trålare till en annan yrkesfiskare som ska använda skeppet i yrkesmässigt fiske

föreligger förutsättningar för tillämpning av undantaget i 3 kap. 21 § ML, däremot inte vid försäljning till ett varv som i sin tur avser att senare sälja fartyget vidare till en ännu ej känd köpare. Om försäljning senare sker till en yrkesfiskare är undantaget i 3 kap. 21 § ML tillämpligt vid den försäljningen.

23.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne

Omsättning som avser fartyg för livräddning

Från skatteplikt undantas omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar också underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg (3 kap. 22 § ML). Av särskild betydelse är att undantaget i motsats till vad som gäller enligt 3 kap. 21 § ML även omfattar bränsle till fartyget. Även detta undantag är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger för den vars omsättning undantas enligt den aktuella bestämmelsen.

24 Sjukvård, tandvård och social omsorg

24.1 Inledning

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

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning tillhandahåller sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård. Uthyrning till vård- eller omsorgsgivare av personal som utför annat arbete än sjukvård, tandvård eller social omsorg, t.ex. administration eller städning, utgör däremot skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning.

Undantaget omfattar även kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården samt omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Det kan här nämnas att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 ML, se avsnitt 5.3.1.2.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Undantaget gäller inte heller vid vård av djur.

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 132.1. Enligt artikeln ska medlemsstaterna undanta bl.a. följande transaktioner från skatteplikt:

”b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

[...]

e) Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

[...]

g) Tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

h) Tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

24.2 Sjukvård

Den sjukvård som är undantagen från skatteplikt omfattar dels institutionell sjukvård, dels sjukvård utanför den institutionella vården. För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den ska tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke.

**Definition
av sjukvård**

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla

sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

Med hälso- och sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador (1 § hälso- och sjukvårdslagen [1982:763]).

LYHS

Med ”åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador” förstås sådana åtgärder som ligger inom ramen för lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område, nedan kallad LYHS.

För att uppfylla kravet på ”medicinsk” ska åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

Med ”åtgärder för att förebygga” avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t.ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, t.ex. vid kroniska sjukdomstillstånd.

Med ”åtgärder för att utreda” avses en bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med ”åtgärder för att behandla” avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att det i ML inte använts samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att lagstiftaren velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses vara sådan vård som omfattas av undantaget för sjukvård.

Begreppet sjukvård enligt ML bör inte helt anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML.

Medicinsk åtgärd

I ML:s definition av sjukvård anges att det ska vara fråga om medicinska åtgärder. Enligt Socialstyrelsen ska åtgärderna, för att uppfylla kravet på ”medicinsk”, stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Vetenskap och beprövad erfarenhet är en term för att beteckna att metoden är vetenskapligt prövad och att det finns en viss erfarenhet av dess verkningar. Enligt Socialstyrelsen är det åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård.

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. Som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård kan nämnas: vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon och samtalsstöd vid relationsstörningar.

Undersökningen kan inte ses som sjukvård om syftet är något annat än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem, jfr EU-dom C-384/98, D, om faderskapsutredning eller C-212/01 Unterpertinger och C-307/01 d’Ambrumenil om sakkunnigutlåtanden, se vidare nedan vid kantrubrik ”Sakkunnigutlåtanden m.m.”.

Vissa tjänster av legitimerad läkare m.fl.

Skatteverket har i en skrivelse utvecklat sin syn på vad som omfattas av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård som utförs av någon som avses i 3 kap. 5 § första stycket andra strecksatsen ML. Nedan följer en närmare redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111).

Kroppsuppsökning, provtagning eller utredning som sker av legitimerad läkare eller annan legitimerad yrkesutövare enbart i syfte att tillhandahålla fakta som ligger till grund för en tredje mans beslut utgör inte från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård.

Exempel på undersökningar som utförs enbart i syfte att tillhandahålla fakta är undersökningar för att utfärda rättsintyg, intyg om någons hälsotillstånd eller liknande.

Undantag från skatteplikt föreligger dock om beslutet som tredje man ska fatta har till huvudsakligt syfte att skydda den berörde personens hälsa.

Medicinskt förebyggande hälsovård såsom allmänna hälsoundersökningar och vaccinationer omfattas av undantaget från skatteplikt. Skatteverket gör också bedömningen att det i nuläget inte finns tillräckligt stöd i den praxis som hittills utvecklats för att göra en så restriktiv bedömning av undantaget att tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar utgör skattepliktiga omsättningar. Sådana operationer och behandlingar utgör skattefria sjukvård när de utförs på sjukhus eller liknande inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrket. En förutsättning är att åtgärderna är sådana som ryms inom det medicinska området, dvs. sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Åtgärder som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade yrkesutövare inom hälso- och sjukvårdsområdet utgör dock skattepliktiga omsättningar.

Undersökningar som företas för att konstatera att dödsfall inträffat samt rättsmedicinska undersökningar omfattas enligt Skatteverkets bedömning av undantaget

**Intyg/Sakkunnig-
utlåtanden**

Av en kompletterande skrivelse framgår att Skatteverket anser, att hälsointyg som har till huvudsakligt syfte att uppvisas för tredje man för att den berörda personen ska kunna få utöva en särskild yrkesverksamhet eller bedriva viss verksamhet som kräver god fysik är sådana intyg som är skattepliktiga till mervärdesskatt. Det huvudsakliga syftet är inte enligt Skatteverket att skydda den berörda personens hälsa utan att den berörda personen ska få möjlighet att utöva viss verksamhet.

Även sakkunnigutlåtande, när det huvudsakliga syftet med ett sådant utlåtande inte är att skydda hälsan hos den person som utlåtandet avser, utgör ett sådant tillhandahållande som är skattepliktigt. Detta gäller även om den som tillhandahåller tjänsten måste använda sig av sin medicinska kompetens och tjänsten kan innefatta åtgärder som är typiska för läkaryrket, såsom en fysisk undersökning av patienten eller en analys av hans medicinska historia. Det huvudsakliga syftet med dessa utlåtanden är att de krävs för att uppfylla ett lagstadgat eller avtalat villkor som föreskrivs inom ramen för en tredje mans beslutsunderlag (Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111).

**Sakkunnig-
utlåtanden m.m.**

EU-domstolen har i flera domar prövat frågor som gäller tolkningen av undantaget för sjukvård (artikel 132.1 b och c mervärdesskattedirektivet). En fråga gällde en läkares sakkunnigutlåtande i domstol angående en persons hälsotillstånd

för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen ansåg att undantaget för sjukvård ska tolkas så att det inte är tillämpligt på en sådan tjänst (C-212/01, Unterpertinger).

En annan fråga gällde om de tjänster som en allmänläkare eller hans bolag tillhandahöll omfattades av undantaget för sjukvård. Domstolen gjorde en genomgång av de tjänster som utfördes och konstaterade att de läkartjänster som tillhandahölls i ett annat syfte än att skydda, vilket begrepp innefattar att bevara och återställa, hälsan hos personer inte omfattades av det undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvård som föreskrivs i direktivet (C-307/01, d'Ambrumenil, punkt 59).

**Faderskaps-
utredning**

EU-domstolen har även prövat frågan om en läkares utlåtande i faderskapsutredning omfattades av undantaget för sjukvård (artikel 132.1 c mervärdesskattedirektivet). Enligt domen i målet ansåg EU-domstolen att en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte var att hänföra till sjukvård. Domstolen konstaterade att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem, punkt 18. Domstolen uttalade, punkt 22, att artikeln ska tolkas så att ”den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser” (C-384/98, D, punkterna 18 och 22).

**Intyg rörande
taxiförar-
legitimation och
färdtjänst**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att utfärdande av läkarintyg till ansökan om eller förlängning av taxiförarlegitimation och utfärdande av läkarutlåtande till ansökan om färdtjänst inte utgör omsättning avseende sjukvård. Den sistnämnda tjänsten ansågs inte heller utgöra social omsorg (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

Invaliditetsintyg

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt när läkare på uppdrag av försäkringsbolag utfärdade invaliditetsintyg (SRN 2004-11-16).

**Sjukvårds-
upplysning**

Regeringsrätten har ansett att sjukvårdsupplysning som lämnades via Internet av legitimerade läkare inte utgör sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt (RÅ 2007 ref. 88 [III]).

Skatterättsnämnden har ansett att ett friskvårdsföretags tillhandahållande av sjukvårdsupplysningstjänster, som utfördes av legitimerade sjuksköterskor åt försäkringstagarna för ett försäkringsbolags räkning, inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML (SRN 2009-05-07).

Upplysningar till försäkringskassan

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och i likhet med Skatterättsnämnden ansett att den tjänst som en läkare tillhandahöll försäkringskassan vid ett s.k. avstämningsmöte inte omfattades av undantaget för sjukvård. Tjänsten ansågs heller inte ingå som ett led i myndighetsutövning (RÅ 2007 ref. 88 [II]).

Optiker

Synundersökning som utfördes av legitimerad glasögonoptiker har enligt Regeringsrätten ansetts vara sjukvård. Omsättning av synhjälpmedel ansågs däremot inte omfattas av undantaget (RÅ 1993 ref. 57).

Om en legitimerad glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jämför EU-domstolens dom i mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

Skatterättsnämnden har ansett att följande tjänster utförda av legitimerade optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, syntest och synträning (SRN 1997-02-25).

Kammarrätten har i ett antal domar, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avsåg redovisningsperioder under åren 1991–1994 (KRNS 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 5057–5060-1997, 5061–5064-1997 och 5065–5068-1997).

Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 4 kap. i LYHS ”Begränsningar i rätten att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder” omfattas därmed inte av skattefriheten. Detta gäller även om dessa åtgärder utförs av någon som innehar behörighet enligt LYHS. Exempel på alternativvård som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet är aromaterapi, rosenterapi, vacusac-behandling och olika former av s.k. healing.

Exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård är enligt Skatteverkets uppfattning: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård.

Viktminskning Kamrarrätten har ansett att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt för ett bolag med verksamhet som syftade till att enskilda och grupper av medlemmar skulle uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning. Domen överklagades till Regeringsrätten, som inte medgav prövningstillstånd (KRNG 2002-04-18, mål nr 4629-4635-2001).

Domen visar, enligt Skatteverket, att ML:s och mervärdes-skattedirektivets bestämmelser medför att en strikt/snäv tolkning ska göras vid bedömning av vilka behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten. Jfr RSV:s rättsfallsprotokoll 14/02.

Konduktiv pedagogik Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahölls av en konduktor. Det förhållandet att en legitimerad sjukgymnast hade ledningsansvaret påverkade inte nämndens bedömning (SRN 2002-06-14).

Massage Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård, dvs. det måste finnas en medicinsk diagnos om t.ex. en muskelåkomma och behandlingen ska utföras av någon som har särskild legitimation eller på ett sjukhus.

24.2.1 Institutionell vård

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för slutenvård. Stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem har upphävts fr.o.m. den 1 januari 1997. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för slutenvård står under Socialstyrelsens tillsyn.

Sjukhus I ett förhandsbesked, som har fastställts av Regeringsrätten, har Skatterättsnämnden definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är

sjukvård. Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 5.3.1.2 (RÅ 2001 not. 40).

Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovannämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda, är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

För privata inrättningar, som inte bedriver sluten vård, gäller inte skattefriheten. För exempelvis hälsohem som bedriver friskvård gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionärsrörelse, vilket innebär att omsättningen av de friskvårdstjänster de tillhandahåller är skattepliktig. Om del av verksamheten eventuellt avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 24.4.

Sjukvård kan även tillhandahållas vid andra inrättningar än dem som nämns i ML. Det kan gälla läkarundersökning eller behandling av gäster, intagna eller boende och som sker enligt avtal med den som bedriver verksamheten, exempelvis mellan en privatpraktiserande läkare eller landstinget och Migrationsverket, polismyndigheten, socialförvaltningen eller ett hälsohem. I sådana fall bedriver som regel inte myndigheten etc. sjukvårdsverksamhet. Det är i stället som regel den anlitade läkaren eller landstinget som är att betrakta som vårdgivare.

Ett erkännande av en inrättning i den mening som avses i direktivet (artikel 132.1 b mervärdesskattedirektivet) förutsätter inte ett formellt förfarande och behöver nödvändigtvis inte följa av nationella skatterättsliga bestämmelser (C-45/01, Dornier).

24.2.2 Särskild legitimation

För sjukvård utanför den institutionella vården omfattar skattefriheten sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i LYHS.

Öppenvårds- mottagning

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

- apotekare,
- arbetsterapeut,
- audionom,
- barnmorska,
- biomedicinsk analytiker,
- dietist,
- kiropraktor,
- logoped,
- läkare,
- naprapat,
- optiker,
- ortopedingenjör,
- psykolog,
- psykoterapeut,
- receptarie,
- röntgensjuksköterska,
- sjukgymnast,
- sjukhusfysiker,
- sjuksköterska,
- tandhygienist,
- tandläkare.

Medicinsk diagnos

En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som framgår av avsnitt 24.2. Den som utför sjukvården ska, inom ramen för sin legitimation, ha behörighet att utföra behandlingen i syfte att ställa diagnos, ge vård eller i möjligaste mån bota sjukdomen eller hälsoproblemet. Det innebär att det i regel krävs att det finns eller görs en medicinsk diagnos av sjukdomen eller hälsoproblemet hos vårdtagaren för att efterföljande behandling ska utgöra sjukvård.

- Dietist** I prop. 2005/06:43 s. 55 har regeringen uttalat:
- ”För att en tjänst som utförs av en dietist skall kunna anses utgöra sjukvård i mervärdesskatterättsligt hänseende torde i regel krävas att vårdtagaren har en medicinsk diagnos fastställd av en läkare. Vanligen kommer vårdtagaren till dietisten på remiss från läkare.”
- Ortoped-
ingenjörers
omsättningar** Legitimerade ortopedingenjörers omsättning av varor och tjänster i egen verksamhet omfattas dock inte av det nämnda undantaget från skatteplikt för sjukvård. Av ovannämnda proposition framgår att regeringen gör den bedömningen att ortopedingenjörers huvudsakliga tillhandahållanden normalt utgörs av försäljning av varor och inte rena tillhandahållanden av tjänster.
- Ambulerande
vård** EU-domstolen har behandlat frågan om ett företag kunde anses bedriva sådan sjukvård eller social omsorg som enligt direktivet undantas från skatteplikt. Domstolen ansåg att undantaget i direktivet (artikel 132.1 c mervärdesskattedirektivet) inte är beroende av i vilken rättslig form de medicinska eller paramedicinska tjänsterna tillhandahålls och att undantaget omfattar även behandlande vård som tillhandahålls patienter i hemmet av legitimerade sjukvårdsutövare (C-141/00, Kügler, punkterna 31 och 41).
- Ljusbehandling** Skatterättsnämnden har ansett att ljusbehandling som utfördes av en legitimerad sjukgymnast utgör sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen skedde efter remiss från läkare (SRN 1998-11-27).
- Osteopati** Skatterättsnämnden har ansett att undantaget från skatteplikt för sjukvård inte är tillämpligt för tjänster avseende osteopati som tillhandahölls av en legitimerad sjukgymnast. Nämnden konstaterade, mot bakgrund av Socialstyrelsens yttrande i ärendet, att de osteopatiska tjänsterna som tillhandahölls inte omfattades av den sökandes legitimation som sjukgymnast. Sökanden kunde inte erhålla legitimation för yrket osteopat enligt bestämmelserna i LYHS vilket är en förutsättning för undantaget. Kravet att sjukvårdande åtgärder ska vidtas av någon med särskild legitimation, bör ses utifrån allmänintresset av att tjänsterna håller en viss kvalitet och utövas under viss tillsyn. Med hänsyn härtill och det inte visats föreligga andra omständigheter, främst med avseende på principen om skatteneutralitet, som medför att sökanden borde omfattas av sjukvårdsundantaget för legitimerade yrkesutövare fann

Skatterättsnämnden att det inte var tillämpligt på tjänster avseende osteopati (SRN 2008-10-28).

För den som bedriver vårdverksamhet inom de områden som omfattas av undantaget, men saknar den särskilda legitimationen, gäller i regel inte skattefriheten. Detta gäller för exempelvis privatpraktiserande psykologer och psykoterapeuter utan legitimation.

Paramedicinska yrkesutövare

EU-domstolen har uttalat att det undantag som föreskrivs i direktivet (artikel 132.1 c mervärdesskattedirektivet), vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare och sjukvårdande behandling som ges av sådana yrkesutövare, ska tolkas så att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett utrymme för skönsmässig bedömning. Medlemsstaterna ska emellertid vid bedömningen iakttä bestämmandens syfte samt principen om skatteneutralitet. För att fastställa om olika slag av sjukvårdande behandling är likartad med hänsyn till målsättningen för denna bestämmelse, ska yrkeskvalifikationerna för dem som ger denna vård beaktas. Om dessa inte är identiska kan de olika slagen av sjukvårdande behandling endast anses vara likartade om de håller motsvarande kvalitet för mottagarna av tjänsten (C-443/04 och C-444/04, Sollevold, punkt 40).

Psykoterapeutisk behandling

EU-domstolen har ansett att sådan psykoterapeutisk behandling, som utfördes på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte var läkare, inte utgör sjukvård eller ”transaktioner nära knutna till dessa” i den mening som avses i direktivet (artikel 132.1 b mervärdesskattedirektivet) annat än om denna behandling verkligen är underordnad i förhållande till en huvudsaklig tjänst som är sjukhusvård eller sjukvård av patienter. Vidare framgår av domen att uttrycket sjukvård i artikel 132.1 b omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 132.1 c (C-45/01, Dornier).

Samtalsterapi

Skatterättsnämnden har ansett att samtalsterapi som meddelades av personer utan särskild legitimation i en ekonomisk förening inte var sjukvård. Det förhållandet att personalen som saknade legitimation skulle handledas av legitimerade personer medförde heller inte någon annan bedömning. Nämnden ansåg däremot att omsättningen under vissa förutsättningar var att anse som social omsorg (SRN 2000-02-10). Förhandsbeskedet överklagades av den ekonomiska föreningen till den del detta avsåg fråga om social omsorg. Regeringsrätten ändrade inte för-

handsbeskedet (RÅ 2003 ref. 21). Se närmare om detta i avsnitt 24.4.2.

24.2.3 Rehabilitering

Rehabilitering i den meningen att en patient får behandlingar efter operation eller vid kroniska sjukdomstillstånd vid t.ex. en speciell avdelning inom sjukhuset är i sin helhet hänförlig till skattefri sjukvård.

Via försäkringskassan utbetalas statsbidrag för olika former av rehabilitering som syftar till att få långtidssjukskrivna att återgå till arbetslivet. Rehabiliteringsåtgärderna kan gälla kroppslig eller social träning, t.ex. gymnastik- eller samtalsgrupper, men även åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård. Åtgärderna upphandlas av försäkringskassan. De åtgärder som olika företag därigenom tillhandahåller kan inte generellt hänföras till sjukvård. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. En legitimerad sjukgymnast kan t.ex. utföra behandlingar enskilt eller i grupp som är att hänföra till skattefri sjukvård, medan en annan legitimerad sjukvårdsutövare kan ha hand om grupper för allmän social träning, som inte kan hänföras till sjukvård enligt ML:s definition.

24.2.4 Företagshälsovård

Företagshälsovård utgör i princip inte sjukvård enligt ML. Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön. Till företagshälsovårdens uppgifter räknas bl.a. att medverka i skyddsarbetet, att kartlägga rådande arbetsmiljöförhållanden och att genom olika former av hälsouppföljning medverka till en förbättrad arbetsmiljö. Inom ramen för företagshälsovården kan emellertid även tillhandahållas sjukvård i ML:s mening. Till den del verksamheten avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML. Vad som sagts om skattefriheten för sjukvård ovan gäller då i tillämpliga delar.

Inom företagshälsovården arbetar inte bara sjukvårdsutbildad personal utan även t.ex. skyddsingenjörer. Det är enbart vad som är sjukvård enligt ML som kan undantas från skatteplikt. Andra tillhandahållanden faller således utanför skattefriheten även om de utförs av personal med sjukvårdsyrke.

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

Företagshälsovårdens verksamhet finansieras i huvudsak genom avgifter, grundade på avtal eller abonnemang. Avgifterna är ersättning för tillhandahållen företagshälsovård gentemot företagen och dess anställda. Ersättningen avser i princip skattepliktiga tillhandahållanden. Till den del ersättningen avser tillhandahållen sjukvård i ML:s mening ska dock motsvarande belopp inte ingå i underlaget för beskattningen enligt ML. I de fall ersättningen avser såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden ska en fördelning göras efter skälig grund. En sådan fördelningsgrund kan vara antalet arbetade timmar i skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Fördelningen och skattebeloppet ska framgå av den faktura, som den som bedriver företagshälsovården ska tillställa uppdragsgivaren, jfr 11 kap. ML.

**Hälsounder-
sökningar,
vaccinationer**

Kammarrätten har ansett att hälsundersökningar och vaccinationer som tillhandahölls inom företagshälsovården är skattefria sjukvård. Domen överklagades men Regeringsrätten medgav inte prövningstillstånd (KRNS 2002-11-01, mål nr 3522-2001).

Anslag

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 6.

24.2.5 Sjuktransporter

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet, såsom att det finns bårutrustning m.m.

Taxibil som registreringsbesiktats med sådan särskild utrustning som behövs till sjuktransporter av AB Svensk Bilprovning bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransporter, även om den används vid andra transporter. En taxibil som registreringsbesiktats med sådan utrustning åsätts en särskild kod (T20A eller T20G) vilket framgår av bilens registreringsbevis i fältet övrig information.

Helikopter eller flygplan för vilken transportören meddelats tillstånd av Luftfartsinspektionen för att utföra sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter. Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående skatten vid förvärf fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

24.2.6 Medicinskt betingad fotvård

Sjukvård jämförs med medicinskt betingad fotvård (3 kap. 5 § tredje stycket ML). Begreppet medicinskt betingad fotvård i ML är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården där definitionen är snävare än ML:s definition.

Den fotvård som omfattas av skattefrihet enligt ML:s begrepp medicinskt betingad fotvård är fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraflöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård

24.2.7 Led i sjukvården

Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning.

	<p>Undantaget från skatteplikt gäller däremot inte för omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel som omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvården (3 kap. 4 § tredje stycket ML).</p>
Refraktionsanpassningstjänster	<p>Skatteverket anser att refraktionsanpassningstjänster, dvs. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120).</p>
Ska tillhandahållas av vårdgivare	<p>En förutsättning för skattefrihet för varor och tjänster som omsätts som ett led i sjukvården är att tillhandahållandet av dessa sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller sjukvården.</p>
Transporter i s.k. mobil sjukvård	<p>Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, som gällde ett bolag som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och köpte in transporttjänster utifrån. Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolaget i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt (RÅ 1996 ref. 74).</p>
Patienthotell	<p>Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare.</p> <p>Skattefriheten omfattar inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig. Likaså utgör annan rumsuthyrning vid patienthotell skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.</p>
TV och telefon	<p>EU-domstolen har behandlat en fråga som gällde tolkningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner nära knutna till sjukvård (artikel 132.1 b mervärdesskattedirektivet). Domstolen konstaterade att det i princip inte kan anses vara fråga om transaktioner som är nära knutna till sjukvård i den mening som avses i bestämmelsen i direktivet när sådana juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefontjänster</p>

och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare. Enligt domstolen kan bedömningen bli en annan endast om tjänsterna är väsentliga för att uppnå de behandlingsmål som eftersträvas med sjukvården och syftet med tillhandahållandet inte är att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (C-394/04, Ygeia).

Café vid sjukhus Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållanden från ett café vid sjukhus inte är ett led i sjukvården. Det saknade därmed betydelse att sjukhusets patienter själva skulle delta i caféverksamheten (SRN 1995-10-16).

Qigong Regeringsrätten har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att qigong kunde utgöra sjukvård när den ingick som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrevs av legitimerad sjukgymnast i sökandebolaget. Regeringsrätten ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och omfattas därmed inte av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjöds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnades av bolaget men leddes av en utomstående danspedagog, som ersattes av bolaget för sina tjänster (RÅ 2003 ref. 5).

Medicintekniska tjänster Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsätta som ett led i sjukvården då de tillhandahölls ett sjukhus och inte vårdtagarna (RÅ 1997 not. 71).

24.2.8 Kontroll eller analys av prov

Undantaget från skatteplikt för sjukvård omfattar även kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården oavsett till vem tjänsten tillhandahålls.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av ett prov som tagits som ett led i tillhandahållande av sjukvård. Omsättning i form av analyser som utförs åt exempelvis läkemedelsindustrin omfattas därför inte av undantaget.

Analystjänst EU-domstolen har prövat frågan om en översändningsavgift som togs ut enligt fransk lag omfattades av undantaget i

direktivet avseende transaktioner nära knutna med sjukvård (artikel 132.1 b mervärdesskattedirektivet). Avgiften avsåg översändande av prov från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet var nära knutet med analystjänsten och att det borde lyda under samma skattemässiga ordning. Domstolen ansåg således att översändandet av provet var en åtgärd som hänförde sig till transaktioner som är nära knutna med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt (C-76/99, kommissionen mot Frankrike, punkt 30).

EU-domstolen har i ett annat mål uttalat att medicinska analyser som syftar till observation och undersökning av patienter i preventivt syfte, som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av en allmänpraktiserande läkare, kan omfattas av undantaget från skatteplikt (artikel 132.1 b mervärdesskattedirektivet) såsom sjukvård som tillhandahålls av en annan i vederbörlig ordning erkänd privaträttslig inrättning i den mening som avses i direktivet (C-106/05, L.u.P).

24.3 Tandvård

Tandvård är undantagen från skatteplikt (3 kap. 4 § ML). Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Skattefriheten omfattar även i vissa fall dentaltekniska produkter.

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

Definition av tandvård

Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan (3 kap. 6 § ML).

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. Skatteverkets uppfattning är följande.

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt 2 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

Vårdgivare

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhand-

hållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller tandvård.

Skatteverket anser att tandreglering, tillhandahållande av porslinsfasader samt vissa former av tandblekning som endast utförs av legitimerade tandläkare och tandhygienister utgör från mervärdesskatteplikt undantagen tandvård. Undantag från skatteplikt föreligger dock inte för de former av tandblekning samt utsmyckning av tänder (tandsmycken) som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade tandläkare och tandhygienister (Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111).

24.3.1 Led i tandvården

Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av plast, porslin eller amalgam.

Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.

24.3.2 Dentaltekniska produkter

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser.

Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

Skatteverket anser att titankomponenter som används i käk-kirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande (RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120).

Enligt ML är en förutsättning för skattefriheten att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård, däremot inte för återförsäljning. I mervärdesskattedirektivet uttrycks detta annorlunda. Där anges i artikel 132.1 e att undantaget omfattar till-

handahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

EU-domstolen har ansett att leveranser av tandproteser av en mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker inte omfattas av undantaget. Enligt domstolen framgår det klart av ordalydelsen i direktivet (artikel 132.1 e mervärdesskattedirektivet) att inte alla leveranser av tandproteser är undantagna från skatteplikt utan endast leveranser från de specifikt angivna yrkesgrupperna, dvs. tandläkare och tandtekniker. Vad gäller tjänster av tandtekniker ansåg domstolen att undantaget är tillämpligt på all verksamhet som sker inom ramen för dennes yrkesutövning (C-401/05, VDP Dental Laboratory).

Skatteverket anser att det inte finns någon möjlighet att tolka 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML i enlighet med artikel 132.1 e mervärdesskattedirektivet. Däremot är det möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e när det är fråga om sådana tillhandahållanden som omfattas av undantaget enligt direktivet men inte enligt ML. Dessutom kan den enskilde åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när bestämmelsen i ML innebär att tillhandahållandet undantas (Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 801346-06/111).

24.4 Social omsorg

Social omsorg är undantagen från skatteplikt (3 kap. 4 § ML). Undantaget omfattar såväl privat som offentlig social omsorgs-verksamhet. I 3 kap. 7 § ML definieras vad som avses med social omsorg. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i omsorgen.

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg (3 kap. 7 § ML). Begreppet social omsorg hänförs till vad som enligt offentligrättslig lagstiftning faller inom kommunens och statens ansvarsområde. Dessa ansvarsområden framgår av följande offentligrättsliga lagar.

SoL

Av socialtjänstlagen (2001:453), SoL, framgår att kommunen har ansvar för socialtjänsten inom sitt område (2 kap.). Där finns särskilda bestämmelser för olika grupper (5 kap.), vad som gäller för vård i familjehem och i hem för vård eller

boende (6 kap.) och föreskrifter om enskild verksamhet (7 kap.). Av 2 kap. 5 § framgår att kommunen får sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Av 7 kap. 1 § framgår att sådan avtalad verksamhet inte kräver tillstånd av länsstyrelsen. Däremot står sådan verksamhet, liksom övrig socialtjänst som kommunen svarar för, under länsstyrelsens tillsyn (13 kap. 2–3 §§). Av 7 kap. framgår i vilka fall tillstånd krävs av länsstyrelsen.

I socialtjänstförordningen (2001:937) finns föreskrifter till SoL.

Skollagen

Kommunens ansvar för barnomsorg, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg regleras i skollagen (1985:1100).

Färdtjänstlagen

Enligt lagen (1997:736) om färdtjänst ansvarar kommunen för att anordna resor för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik.

LSS

Enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, ska staten ansvara för stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade. Assistansersättning betalas ut via försäkringskassan och den funktionshindrade får själv välja assistent.

Definition av social omsorg

Enligt Skatteverkets uppfattning kan social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML definieras på följande sätt.

Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i ”hem för vård eller boende” och annan social service efter individuell behovsprövning. Med ”hem för vård eller boende” bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende. Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL.

Med annan jämförlig social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller LSS. Sådana tjänster som försäkringskassan bedömer att en svårt funktionshindrad är i behov av och som assistansersättning beviljas för bör anses utgöra social omsorg.

Undantagets omfattning	<p>ML ska tolkas i ljuset av unionsrätten. Mervärdesskatte-direktivet föreskriver i artikel 132.1 g och h, se avsnitt 24.1, att skattefriheten för vad som motsvarar social omsorg i ML omfattar tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller till skydd av barn och ungdomar och som görs av offentligrättsliga organ eller av andra organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär.</p>
ML:s förarbeten	<p>ML har en annorlunda utformning än direktivet. Enligt ML framgår att med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Enligt förarbetena är det avgörande för skattefriheten tjänstens natur oavsett om verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi. Skattefriheten bör i princip gälla för själva omvårdnaden och vad som tillhandahålls som en del av denna. Vad som tillhandahålls olika grupper mot mer eller mindre subventionerad avgift efter fritt val bör däremot inte anses falla under skattefriheten (SOU 1989:35 s. 198 f., prop. 1989/90:111 s. 109).</p> <p>Skatteverket har redogjort för sin tolkning av undantaget från skatteplikt för social omsorg i en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111).</p> <p>Enligt Skatteverket gäller undantaget oavsett om omsorgen tillhandahålls i en offentlig eller privat verksamhet. Undantaget är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten tillhandahålls så länge som tjänsten avser åtgärder som är social omsorg.</p>
Tjänstens natur	<p>Avgörande för bedömningen är tjänstens natur. Det ska vara fråga om en verksamhet i vilken det tillhandahålls omvårdnad i någon form. Motsvarande framgår även av mervärdesskatte-direktivet eftersom det där anges att tjänsten ska ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete respektive skydd av barn och ungdomar. I direktivet anges uttryckligen att en förutsättning för att omfattas av undantaget är dock att dessa tjänster tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organ som har en verksamhet som medlemsstaten ifråga erkänner som, i huvudsak, välgörenhet (C-498/03, Kingcrest, punkt 34).</p>
Två kategorier av social omsorg	<p>Skatteverket anser mot bakgrund av förarbeten och det resonemang som förs i praxis, bl.a. RÅ 1995 ref. 9, RÅ 1998 ref. 40, RÅ 2004 not. 175 samt Skatterättsnämndens förhands-</p>

besked 1996-10-04, att det mervärdesskattemässigt finns två kategorier av social omsorg.

24.4.1 Kategori ett

Barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service för vissa funktionshindrade

Den första kategorin avser verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service för vissa funktionshindrade. Varor och tjänster som tillhandahålls inom ramen för sådana verksamheter får anses vara till sin natur social omsorg om verksamheten bedrivs på ett sätt som motsvarar den omvårdnad som en kommun är skyldig att tillhandahålla enligt SoL eller annan offentligrättslig lagstiftning, dvs. motsvarar kommunens barnomsorg, äldreomsorg m.m. Enligt Skatteverket innebär det att det i verksamheten ska finnas ett helhetsansvar för omsorgen och inte enbart ett åtagande att tillhandahålla enskilda delar som kan ingå i sådan omsorg såsom t.ex. städtjänster. För omsorgstjänster som omfattas av denna kategori krävs inte någon individuell behovsprövning för att undantaget ska vara tillämpligt. Det spelar heller ingen roll vem som faktiskt betalar för omsorgen. Det innebär att om en kommun köper upp tjänster som motsvarar t.ex. kommunal äldreomsorg från en underentreprenör så är även underentreprenörens omsättning undantagen.

Privat regi

För att en verksamhet som bedrivs av ett privat företag ska omfattas av kategori ett krävs att denne har en flexibilitet i sin verksamhet liknande den som en kommun har när det gäller att erbjuda sådana omvårdnadstjänster som en kommun enligt SoL eller annan lagstiftning är skyldig att tillhandahålla. Det privata företaget måste ha den kompetensen och de resurser som krävs för att kunna tillhandahålla flera av de omsorgs- och servicetjänster som ingår i sådan omvårdnad som motsvarar det en kommun tillhandahåller såsom t.ex. kommunal hemtjänst. Det spelar ingen roll om omsorgstagaren köper tjänsten direkt från det privata företaget eller genom kommunal inblandning. Om ett sådant företag utför t.ex. endast en städtjänst åt en specifik omsorgstagare så omfattas även städtjänsten av undantaget.

Däremot bedriver inte en underentreprenör social omsorg som, i egenskap av t.ex. ett städföretag, utför städning, fönsterputs m.m. åt en kommunal eller privat tillhandahållare av social omsorg, dvs. någon som har helhetsansvaret för t.ex. äldreomsorgen/hemtjänsten. Ett sådant tillhandahållande avser inte åtgärder som är social omsorg, utan utgör en skattepliktig städ- respektive fönsterputsningstjänst.

**Ambulerande
vård**

EU-domstolen har ansett att de tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som företaget utförde hos behövande i hemmet har nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete som tillhandahålls av erkända organ av social karaktär. I domen uttalas vidare att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige är en sådan organisation (C-141/00, Kügler, punkt 61).

**Privat enhet som
drivs i vinstsyfte**

EU-domstolen har i ett annat mål tagit ställning till innebörden och omfattningen av begreppet ”organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär” (artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet). Av domen framgår bl.a. att syftet med det aktuella undantaget är att minska kostnaderna för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem. Enligt domstolen kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket ”organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär” i den aktuella artikeln särskilt restriktivt. Vid bedömningen bör bl.a. beaktas om det föreligger särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, om de finns i lagar eller andra författningar, om de är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare ska beaktas om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande som organ av social karaktär och om de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan. Av betydelse vid bedömningen synes också vara om aktuella organisationer underställs villkor och kontroller från de behöriga myndigheternas sida i form av registrering, inspektioner och normer avseende såväl inrättningarna som de styrande personernas kvalifikationer (C-498/03, Kingcrest, punkterna 30, 32, 53 och 57).

Fråga om ett sådant socialt organs förmedling av barnomsorg omfattas av undantaget från skatteplikt har varit föremål för prövning hos EU-domstolen. Målet gällde en ideell organisation som var mellanhand för kontakterna mellan dagbarnvårdare och barnens föräldrar. EU-domstolen fann att denna förmedling omfattas av undantaget (artikel 132.1 g och h jämförd med artikel 134 mervärdesskattedirektivet) endast under förutsättning att barnomsorgen i sig uppfyllde villkoren för undantag enligt samma bestämmelser, att barnomsorgen var av sådant slag och hade en sådan kvalitet att föräldrarna inte kunde försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda

sig av en mellanhand och att det grundläggande syftet med förmedlingen inte var att vinna ytterligare intäkter genom att konkurrera med kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt (C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede).

- Hemtjänst m.m.** Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster avseende social omsorg enligt 3 kap. 4 § första stycket ML är tillämpligt i de fall kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen, SoL, för sådana tjänster som föreningen tillhandahöll mottagarna (RÅ 2004 not. 175).
- Hemhjälp** Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt m.m. till enskilda i hemmet utgör social omsorg. Sökanden tillhandahöll i sin verksamhet tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som sökanden utförde (SRN 2000-05-16).
- Boservice – ej äldreomsorg** Skatterättsnämnden har bedömt att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan individuell behovsprövning, inte är social omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år (SRN 1996-10-04).
- Barnomsorg/barnpassning** Regeringsrätten har ansett att tillfällig tillsyn av barn i hemmet utgör social omsorg enligt ML (RÅ 1998 ref. 40).
- Skatteverkets bedömning, mot bakgrund av senare praxis från EU-domstolen, framgår av nedan nämnda skrivelse.
- Skatteverket anser att barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande och som omfattas av lag (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete inte utgör barnomsorg som enligt 3 kap. 7 § ML är undantagen från skatteplikt. Dessa tjänster motsvarar inte sådan barnomsorg som kommunen är skyldig att tillhandahålla och bedrivs inte på ett sätt som motsvarar de intentioner som framgår av skollagen eller de riktlinjer som finns i läroplan för förskolan. Tjänsterna utgör heller inte ”annan jämförlig social omsorg” eftersom tillhandahållandet inte föregås av någon individuell behovsprövning och det allmänna inte till någon

del bär kostnaden (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 619552-08/111).

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem och dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahållande av barnomsorg i hem utgör sådan barnomsorg som avses 3 kap. 7 § ML (SRN 1998-10-09).

**Sommarlovskoloni
– ej barnomsorg**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. Skatterättsnämnden ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, inte skulle tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var tjänstens natur och att förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. Skatterättsnämnden fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg (RÅ 1995 ref. 9).

**Tjänster i
samband med
assistansersättning**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att administrativa tjänster, såsom rekrytering av personlig assistent m.m., som tillhandahölls personer som erhöll assistansersättning utgör social omsorg. Nämnden menade att tjänsterna kännetecknades av att den ersättningsberättigade utan dessa tjänster svårtligen kunde ta tillvara sin rätt att vara arbetsgivare för en personlig assistent och därmed själv få möjlighet att påverka och anpassa omsorgen efter sina speciella önskemål. Tjänsten fick genom sin principiella karaktär anses ha en sådan nära anknytning till socialt arbete som avses i artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet. Undantaget från skatteplikt för social omsorg i 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 7 § ML ansågs därför tillämpligt på sökandens tillhandahållande, dock endast till den del den ersättningsberättigade hade rätt att bestrida sina kostnader för tjänsterna med den ersättning som uppbars från det allmänna (RR 2009-11-23, mål nr 5395-09).

Färdtjänst

Kommunen kan i vissa fall överlåta ansvaret för färdtjänsten, enligt färdtjänstlagen, till en trafikhuvudman. Färdtjänst som en kommun eller trafikhuvudman tillhandahåller är social omsorg enligt kategori ett eftersom tillhandahållandet innebär ett helhetsansvar där det ingår att tillhandahålla beställningscentral, organisera och samordna resorna, upphandla tjänster samt sköta tillståndsgivning.

För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen/trafikhuvudmannen utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin hel-

het skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen/trafikhuvudmannen eller resenären som betalar. Om resenären betalar viss del av kostnaden direkt till taxiföretaget är således såväl den delen som den del som taxiföretaget fakturerar kommunen/trafikhuvudmannen en skattepliktig omsättning för taxiföretaget.

Tillhandahållande av annan än kommun

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att färdtjänst som en trafikhuvudman tillhandahöll, efter individuell behovsprövning, är social omsorg. Varje kommun ansvarar, enligt färdtjänstlagen, för att färdtjänst anordnas inom kommunen. Har en kommun överlåtit sina uppgifter till en trafikhuvudman, som kan vara ett aktiebolag, ansvarar trafikhuvudmannen för att färdtjänst anordnas. Skatterättsnämnden konstaterade att prövningen av behovet av färdtjänst skedde utifrån offentlighetsregler och att färdtjänsten till stor del bekostades av offentliga medel (RÅ 2008 not. 77).

Läkarutlåtande rörande färdtjänst

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att utfärdande av intyg om funktionshinder för färdtjänst inte utgör social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML även om tillhandahållandet av färdtjänsten i sig omfattades av undantaget (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

24.4.2 Kategori två

”Annan jämförlig social omsorg”

Den andra kategorin avser verksamhet för ”annan jämförlig social omsorg”, dvs. tillhandahållande av annan omsorg än barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service för vissa funktionshindrade. Skatteverket anser, mot bakgrund av utgången i det mål som refereras i RÅ 2003 ref. 21, att tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt för verksamhet avseende annan jämförlig social omsorg. En första förutsättning är att det ska vara fråga om en verksamhet i vilken det tillhandahålls omvårdnad i någon form, dvs. att tjänsten till sin natur är social omsorg. Undantaget är således inte tillämpligt för verksamheter som enbart tillhandahåller t.ex. städtjänster eller persontransporter. För det andra ska det finnas en individuell behovsprövning såsom t.ex. ett biståndsbeslut och för det tredje, att det allmänna till viss del bär kostnaden. I de fall samtliga förutsättningar är uppfyllda omfattas, förutom tillhandahållandet av själva omvårdnaden, även andra tjänster och varor som tillhandahålls som ett led i omvårdnaden av undantaget.

Samtalsterapi

Av ett förhandsbeskedsärende som gällde samtalsterapi framgår att Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämnden uppfattning att sådan behandling som betalades med kommunala medel som ett led i kommunernas socialtjänst omfattas av undantaget från skatteplikt. När det gällde de tjänster som överklagandet avsåg, dvs. sådana som inte bekostades av kommunen, konstaterade Regeringsrätten att någon offentligrättslig prövning av terapibehovet inte förekommit i det aktuella fallet. Därefter gjorde Regeringsrätten en prövning av ML mot unionsrätten. Beträffande frågan om vilka typer av organ som kan omfattas av undantagsbestämmelserna avseende social omsorg i direktivet (artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet) hänvisade Regeringsrätten bl.a. till C-141/00, Kügler. Sammanfattningsvis konstaterade Regeringsrätten att den ekonomiska föreningen inte var en välgörenhetsorganisation i direktivets mening, att skatteneutralitet inte kunde åberopas eftersom någon annan ekonomisk aktör inte var befriad från skatt för motsvarande verksamhet (jfr C-216/97, Gregg) och att undantaget från skatteplikt därför inte var tillämpligt på föreningens verksamhet (RÅ 2003 ref. 21).

I ovan nämnda förhandsbeskedsärende, som fastställdes av Regeringsrätten till den del det överklagades, prövade Skatterättsnämnden om samtalsterapi som skulle utföras av en ekonomisk förening kunde anses utgöra skattefri sjukvård eller social omsorg. Skatterättsnämnden ansåg att fråga inte var om sjukvård enligt ML:s bestämmelser. I frågan om undantaget för social omsorg anförde nämnden (majoriteten) följande:

”I avsaknad av en närmare definition av begreppet ‘annan jämförlig social omsorg’ i 3 kap. 7 § ML får innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna framgår att de sociala myndigheterna i aktuell kommun i betydande omfattning betalar kostnaderna för den aktuella behandlingen. Så är fallet såväl när vederbörande socialkontor efter egen utredning remitterar den behövande för behandling som i merparten av de fall där remiss har skett av landstinget. I sistnämnda fall använder socialkontoret remissen från landstinget som

beslutsunderlag. Samtliga beslut om att kommunen skall stå för behandlingskostnaderna får förutsättas vara fattade mot bakgrund av det ansvar som kommunen har enligt 3 § socialtjänstlagen. I dessa fall får den tilltänkta föreningens verksamhet därför anses utgöra social omsorg i ML:s mening medan bedömningen blir den motsatta i de fall kommunen inte står för kostnaderna.”

Kontraktsvård Regeringsrätten har i likhet med Skatterättsnämnden funnit att den kontraktsvård som ett bolag bedrev enligt avtal med Kriminalvårdsstyrelsen utgick från en individuell behovsprövning och hade sådan anknytning till en offentligrättslig reglering som krävs för att tjänsterna ska anses utgöra social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Den ansågs även i övrigt vara bedriven i överensstämmelse med de kriterier som unionsrättsligt uppställs (artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet) för att en verksamhet ska undantas från skatteplikt (RÅ 2006 not. 93).

Stöd till familjer Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktiebolag) verksamhet som avsåg stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt SoL och efter individuell prövning (SRN 2000-05-18).

Familjevårdshem Skatterättsnämnden har ansett att ett familjevårdshem som tog emot personer med missbruksproblem bedrev social omsorg enligt ML trots att tillstånd saknades. Omsorgstagarna placerades i familjevårdshemmet av socialnämnder och kriminalvårdsanstalter. Skatterättsnämnden ansåg i detta fall att avgörande vid bedömningen var tjänstens natur och förekomsten av individuell behovsprövning. Förekomsten av tillstånd enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet bör däremot, enligt nämnden mening, inte tillmätas någon avgörande betydelse i mervärdesskatteseende (SRN 1994-01-27).

24.4.3 Led i omsorgen

Vårdgivare Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller omsorgen.

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster, även om omsättningen i sig är skattepliktig, som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i omvårdnaden.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid sådana vårdhem, ålderdomshem eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en förskola.

HVB-hem

Ett exempel på annan jämförlig social omsorg är vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem. Med stöd av SoL eller lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, LVU, kan socialnämnden i kommunen besluta att personer ska placeras utanför det egna hemmet. De vårdformer som då gäller är antingen HVB-hem eller familjehem. I familjehem är uppdraget knutet till en viss person/familj. HVB-hemmen däremot drivs yrkesmässigt. De har avtal med kommunen och har tillstånd från länsstyrelsen. Det ställs formella och praktiska krav för att få tillstånd, bl.a. vad avser utbildning. Vård hänförligt till ”annan jämförlig social omsorg” som tillhandahålls en omsorgstagare är undantaget från skatteplikt om tillhandahållandet kan anses utgöra sådan social omsorg som, enligt Skatteverkets definition, omfattas av kategori två, se avsnitt 24.4.2.

Servicehus för äldre, gruppboende eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt. Även sådana hyresgäster kan emellertid efter individuell behovsprövning få service som är att betrakta som skattefri social omsorg.

Omvårdnad av äldre och vissa funktionshindrade vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg enligt kategori ett, se avsnitt 24.4.1. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot skattefri social omsorg om tillhandahållandet mervärdesskattemässigt omfattas av kategori ett eller två, se avsnitten 24.4.1 och 24.4.2.

Skattefriheten omfattar inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller omsorgstagaren utan att det är ett led i omsorgen, exempelvis försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård.

Skattefriheten omfattar inte heller vad som tillhandahålls andra än omsorgstagare, t.ex. personalmatservering eller försäljning av terapialster.

Stadigvarande bostad

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 14.6.2.

Bostadsanpassningsbidrag

I ett flertal kammarrättsdomar har kommunens kostnader för bostadsanpassning ansetts så nära förknippade med bidragstagarens privata bostad att de omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (bl.a. KRSU 2002-09-11, mål nr 3561–3563-1999). Se vidare avsnitt 14.6.2.

Servicehus

Kammarrätten har ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Kammarrätten ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. Kammarrätten ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten (KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998).

25 Utbildning

25.1 Inledning

Skattefrihet för utbildning omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % mervärdesskatt.

Mervärdes- skattedirektivet

Enligt artikel 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet undantas från skatteplikt viss utbildning. Enligt led i undantas: "Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften." Enligt led j undantas: "Undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning."

Dessa regler i mervärdesskattedirektivet bygger på principen att all kommersiell utbildning ska beskattas (prop. 1996/97:10 s. 21). Det svenska undantaget för viss utbildning har därför utformats på så sätt att det klart framgår att den företas i det allmännas regi och med det allmännas stöd. Den svenska regeln i 3 kap. 8 § ML rörande undantag för viss utbildning får därmed anses vara harmoniserad med mervärdesskattedirektivet.

25.2 Skattefrihetens omfattning

Undantag för utbildning

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till
 - a. statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för
 - kortare studier om funktionshinder,

- kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och
- studier inom vuxenutbildningen för utvecklingsstörda, eller

b. statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska (3 kap. 8 § ML).

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

Uppdrags- forskning

EU-domstolen har uttalat att genomförande av forskningsprojekt mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi inte kan anses som en verksamhet som omfattas av skattefriheten för utbildning, nära besläktad med universitetsutbildningen i den mening som avses i direktivet (artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet). Domstolen konstaterar att direktivet (artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet) inte innehåller någon definition av begreppet tillhandahållande av tjänster som är nära besläktade med universitetsutbildningen. Det är emellertid inte nödvändigt att tolka detta begrepp särskilt strikt, eftersom undantaget för tillhandahållande av tjänster som är besläktade med universitetsutbildningen är avsett att garantera att tillgången till denna utbildning inte hindras av den ökade kostnad för denna utbildning som skulle uppstå om själva utbildningen, eller därmed närbesläktade tjänster eller varor, var mervärdesskattepliktig. Att belägga forskningsprojekt som utförs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi med mervärdesskatt, skulle emellertid inte innebära att kostnaden för universitetsutbildningen ökade (C-287/00, kommissionen mot Tyskland, punkterna 46–47).

25.3 Offentliga skolväsendet

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. Skattefriheten gäller grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning som anordnas av ”det allmänna” eller

”en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare”. Skattefriheten gäller även annan utbildning som berättigar till i lagen angivna studiestöd.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting.

Erkänd utbildningsanordnare

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97:10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr förordningen (1996:1206) om fristående skolor och förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Statlig tillsyn

För att en utbildning ska få ställas under statlig tillsyn erfordras bl.a. att utbildningen har en omfattning om sammanlagt minst 200 timmar (8 § förordningen [2000:521] om statligt stöd till kompletterande utbildningar). En lång rad ytterligare krav ställs upp. Till den del utbildningen enligt beslut av Skolverket står under sådan statlig tillsyn ska således utbildningen vara skattefri, under förutsättning att alla villkor som uppställts för den statliga tillsynen är uppfyllda. Kurser etc. vid en skola som står under statlig tillsyn, men där utbildningen i det enskilda fallet inte uppfyller alla de krav som ställts för sådan tillsyn, är skattepliktiga.

Skattefriheten omfattar även skolor med särskilda inriktningar på t.ex. idrotts- eller kulturutbildning.

Offentliga skolväsendet för vuxna

Det allmänna anordnar utbildning för vuxna i form av kommunal vuxenutbildning (komvux), vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvox) och svenskundervisning för invandrare (Sfi). Dessa skolformer bildar det offentliga skolväsendet för vuxna (1 kap. 8 § skollagen [1985:110]).

Sfi

Enligt skollagen ingår svenskundervisning för invandrare (Sfi) i det offentliga skolväsendet för vuxna. Kommunerna är huvudmän för Sfi och utbildningen står under statlig tillsyn.

Skatteverket anser att kommunernas Sfi-utbildning utgör en egen skolform som omfattas av undantaget från skatteplikt (RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100).

- Yrkesutbildning** Skattefriheten gäller endast sådan yrkesutbildning som sker inom ramen för ordinarie skolutbildning. Annan yrkesutbildning omfattas inte av skattefriheten.
- Yrkesutbildning och fortbildning som tillhandahålls i enlighet med artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet ska inbegripa utbildning med direkt anknytning till ett näringsfång eller yrke och sådan utbildning syftar till förvärv eller uppdatering av kunskaper för yrkesändamål. Kursens längd ska sakna betydelse (artikel 14 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005).
- Även när det gäller kortare yrkesutbildningar ska kravet på utbildning i 3 kap. 8 § ML vara uppfyllt t.ex. en kortare högskoleutbildning som berättigar till studiestöd.
- Studiestöd** Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Som exempel kan nämnas kvalificerad yrkesutbildning, s.k. Ky-utbildning, som styrs av förordning (2001:1131) om kvalificerad yrkesutbildning liksom yrkeshögskoleutbildning, s.k. Yh-utbildning. Detsamma gäller även sådana kortare studier som berättigar till bidrag som fördelas av Socialstyrelsens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu), jfr SFS 2007:1341 samt statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare kurser i alfabetisering i samiska. Andra former av stöd för studierna medför däremot inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppbär andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.
- Utbildning, omsättningsland** En tjänst som avser en ”pedagogisk aktivitet” är omsatt inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten (5 kap. 11 § ML, i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2010).
- Skatteverket gör den bedömningen att med begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML, avses för det första sådan utbildning som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML. För det andra omfattas sådan utbildningstjänst som är skattepliktig. Utbildningstjänster är således omsatta inom landet om den pedagogiska aktiviteten äger rum här i landet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 755066-09/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.1.

Underentreprenör EU-domstolen har bedömt undantaget från skatteplikt inom utbildningsområdet i två mål.

I det första målet gavs privatlektioner, som utgjorde dels stödundervisning, dels keramik- och drejkurser, av lärare inom ramen för skolundervisning eller universitetsundervisning. EU-domstolen menade bl.a. att undantaget från skatteplikt förutsatte att undervisningen skulle ges av en lärare för egen räkning och under eget ansvar och att den omfattade skolundervisning eller universitetsutbildning (C-445/05, Haderer).

I det andra målet lånade utbildningsinstitutet ut sina lärare till andra utbildningsinstitut. Lärarna skulle tillfälligt bedriva undervisning under mottagarinstitutets ansvar. Det framgår av förutsättningarna i målet att mottagarinstitutet beslutade om lärarens arbetsuppgifter och stod för hans försäkring. Huvudfrågan i målet gällde om denna utlåning av lärare kunde avse från skatteplikt undantagen undervisning. EU-domstolen menade att undantaget inte gällde för tillfälligt bedriven undervisning vid aktuellt utbildningsinstitut under detta instituts ansvar (C-434/05 Horizon College).

Med anledning av dessa domar har Skatteverket redogjort i en skrivelse för sin syn på undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML. Nedan följer en redogörelse för skrivelsen (Skatteverket 2008-08-29, dnr 131 715471-07/111

Utbildningsanordnare

Skatteverket anser att sådana organ som enligt mervärdes-skattedirektivet kan tillhandahålla undantagen utbildning, dvs. utbildningsanordnare, i Sverige motsvaras av de organ som omfattas av 3 kap. 8 § första stycket ML. Utbildningsanordnare kan således vara ett offentlighetsligt organ som anordnar viss utbildning, den som erkänts av det allmänna som utbildningsanordnare för en sådan utbildning, eller ett subjekt som tillhandahåller utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen eller till sådant bidrag för korttidsstudier som fördelas av vissa särskilda organ. Vidare omfattar undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster även kommersiella företags tillhandahållande av utbildningstjänster, men endast i det fall utbildningstjänsten tillhandahålls en sådan erkänd utbildningsanordnare som avses i 3 kap. 8 § första stycket ML.

Begreppet utbildning

När det gäller vilka tjänster som kan omfattas av undantaget i 3 kap. 8 § tredje stycket ML, dvs. utbildning, anser Skatte-

verket att detta begrepp ska tolkas i enlighet med begreppet undervisning i artikel 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har i målet C-445/05, Haderer, angett att begreppet undervisning inte enbart ska avse undervisning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar även andra tjänster som avser undervisning som ges i t.ex. skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att tjänsterna inte enbart utgör fritidsaktiviteter.

EU-domstolen har i målet C-434/05, Horizon College, ansett att ett utbildningsinstituts utlåning av en lärare till ett annat utbildningsinstitut, där läraren bedriver undervisning under mottagarinstitutets ansvar, inte i sig kan betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning. Om en viss verksamhet inte i sig omfattas av begreppet undervisning, ändras detta inte av att den som bedriver verksamheten är ett offentligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syfte.

Dessutom gäller enligt Skatteverkets uppfattning att tjänster som inte är utbildningstjänster, t.ex. idrottstjänster eller uthyrning av personal, inte kan undantas från skatteplikt bara för att förvärvaren är en erkänd utbildningsanordnare.

Om det är fråga om tillhandahållande av särskild utbildning i idrott i enlighet med läroplanen kan detta omfattas av begreppet utbildning. Det ska vara fråga om tillhandahållande av utbildning som motsvarar skolans idrottsutbildning enligt läroplanen och inte tillhandahållande av enstaka idrottstjänster. Det ska således vara fråga om sådana tjänster som skulle bedömas som utbildningstjänster i samtliga situationer. EU-domstolen har konstaterat att om en viss verksamhet inte i sig omfattas av begreppet undervisning, ändras detta inte av att den som bedriver verksamheten är t.ex. en erkänd utbildningsanordnare.

Begreppet utbildning omfattar inte heller uthyrning av personal oavsett om personalen ska agera som lärare hos uppdragsgivaren (C-434/05, Horizon College, punkterna 22–23). Att tillhandahållandet ska användas i t.ex. gymnasieundervisning innebär inte att tjänsten ska bedömas på annat sätt än på det sätt denna tjänst normalt skulle bedömas, dvs. som uthyrning

av personal. Skatteverket anser att uthyrning av personal föreligger när en företagare hyr ut personal och kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna.

Exempel

I ett av gymnasieskolans program ingår teoriutbildning för körkort i undervisningen enligt studieplanen. Gymnasieskolan har en egen teoriutbildning men saknar när terminen ska börja lärare och kontaktar därför den lokala trafikskolan. En lärare från trafikskolan går in som vikarie och undervisar i gymnasieskolans teoriutbildning. I detta fall är det enligt Skatteverkets bedömning fråga om uthyrning av personal och ingen utbildningstjänst. Om det däremot är så att gymnasieskolan inte har någon egen teoriutbildning utan ger i uppdrag åt trafikskolan att genomföra skolans teoriutbildning för körkort i enlighet med studieplanen är det fråga om en utbildningstjänst som trafikskolan tillhandahåller. Det är i detta fall inte uthyrningen av en enskild lärare som tillhandahålls utan hela utbildningen i enlighet med studieplan. Vem som ska agera som lärare är upp till trafikskolan i detta andra fall att avgöra. Det avgörande är således om trafikskolan fått ta över ansvaret för utbildningen eller om det endast är en person som ges i uppdrag att agera som lärare på det sätt som gymnasieskolan bestämmer.

Begreppet utbildare

I 3 kap. 8 § tredje stycket ML uttrycks säljare och köpare på olika sätt. Säljaren ska vara en utbildare medan köparen ska vara en sådan erkänd utbildningsanordnare som avses i första stycket.

Skatteverkets uppfattning är att det inte finns något krav på att säljaren ska vara en sådan erkänd utbildningsanordnare som avses i 3 kap. 8 § första stycket ML. Skatteverket anser att 3 kap. 8 § tredje stycket ML har angett ett vidare begrepp som inte enbart omfattar de subjekt som anges i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet. Även kommersiella utbildare kan därför vara sådana utbildare som omfattas av bestämmelsen (Skatteverket 2008-08-29, dnr 131 715471-07/111).

Begreppet erkänd utbildningsanordnare

För att en utbildningstjänst ska kunna undantas enligt 3 kap. 8 § tredje stycket ML ska köparen vara en sådan erkänd utbildningsanordnare som avses i första stycket och utbildningstjänsten ska ingå i en av uppdragsgivaren egen bedriven utbildning. Skatteverket anser att denna del av bestämmelsen

är klar och innebär att endast tillhandahållanden direkt till en sådan erkänd utbildningsanordnare som avses i första stycket omfattas av undantaget.

Skatterättsnämnden har ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § första stycket 1 ML. Nämnden hänvisade bl.a. till prop. 1996/97:10 s. 22 f där det framgår att om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla en viss del av utbildningen, även underentreprenörens utbildningstjänst är undantagen från skatteplikt och att detta också gäller om denne bedriver sin verksamhet kommersiellt (SRN 1997-04-30).

Skatterättsnämnden har ansett att ett AB:s tillhandahållande av utbildning åt ett landsting, som anordnar viss typ av utbildning, omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildning. Nämnden ansåg att den i ärendet anordnade aktuella utbildningen tillhandahålls i vissa delar även av högskolorna och får därmed sägas utgöra sådan högskoleutbildning anordnad av det allmänna som i princip ska vara undantagen från mervärdesskatt. Det förhållandet att det är ett AB som tillhandahåller utbildningen medför inte att bolagets omsättningar i utbildningsverksamheten ska beläggas med mervärdesskatt. Den gjorda bedömningen ansågs av nämnden vara i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet (SRN 2005-06-28).

Kompensation för mervärdesskatt

Enskilda kommuner och landsting kompenseras för kostnader för mervärdesskatt som anses ingå i upphandlad utbildning genom de s.k. mervärdesskattekontona, lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Storleken av ersättningen uppgår f.n. till 6 % eller, om viss del avser lokalkostnad, 18 % och 5 % för resterande del, enligt förordningen till nämnda lag (SFS 2005:811).

Uppdragsutbildning

Uppdragsutbildning omfattas inte av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare, som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen skattebefriad utbildning (3 kap. 8 § tredje stycket ML). Det innebär att om huvudmannen för utbildningen själv utser deltagarna till utbildningen är en underentreprenörs tillhandahållande av utbildningen till huvudmannen undantaget från skatteplikt, endast om huvudmannens eget tillhandahållande är undantaget från skatteplikt.

Personalutbildning	Det innebär att personalutbildning inte omfattas av undantaget även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. Komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars omfattas av skattefriheten ska således ersättningen beskattas med 25 % mervärdesskatt. Däremot kan en eventuell underentreprenör åt utbildningsanordnaren i ett sådant fall med ”blandade elever” anses tillhandahålla en undantagen utbildningstjänst. Det förutsätter dock att det inte enbart är fråga om uthyrning av arbetskraft.
Arbetsmarknadsutbildning	Arbetsmarknadsutbildning, dvs. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning.
Personligt ändamål	Utbildning för personligt ändamål, t.ex. körkortsutbildning, sömnadsutbildning, teaterutbildning eller dansutbildning, är skattepliktig. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge eleven möjlighet att erhålla visst arbete, se ovan angående yrkesutbildning. Sådan utbildning som sker inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning ska däremot omfattas av undantaget. Det innebär att om t.ex. en trafikskola anlitas för att hålla körkortsutbildning inom en skattebefriad gymnasieskola är även trafikskolans tillhandahållande skattefritt.
Idrottsutbildning	Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 26.2.3. När sådan utbildning ges som ett led i en mervärdesskattefri utbildning omfattas däremot även underentreprenörens tillhandahållande av undantaget från skatteplikt, t.ex. när en ridinstruktör anlitas och tar över ansvaret för undervisningen vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola. Skatterättsnämnden har ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML och inte heller idrottsutbildning enligt 3 kap. 11 a § ML. Sökandens (ett HB) verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid bilkörskolor. Sökandens verksamhet bestod även i träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg att både

flygutbildningen och träningen/kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 % (SRN 1997-10-21).

Studiecirklar och kulturskolor

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 ML). Se avsnitt 28.3.6.

25.4 Led i utbildningen

Även varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i en skattefri utbildning omfattas av skattefriheten. Tillämpningen bör vara restriktiv enligt prop. 1996/97:10 s. 52. Där hänvisas, beträffande avgränsningen gentemot skattepliktig verksamhet, till prop. 1989/90:111 s. 110 där följande sägs: ”Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet.”

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial omfattas normalt inte av skattefriheten. Kursmaterial som ingår i kursavgiften och är en obligatorisk kostnad för deltagande, utgör ett led i utbildningen eller informationen och ska beskattas med samma skattesats som kursen.

Kompendier

Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen ses som ett led i utbildningen.

Skatterättsnämnden har ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. Enligt nämndens mening är en grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den (SRN 1999-04-16).

Däremot ansåg nämnden, i ett samma dag, meddelat förhandsbesked, att en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget (SRN 1999-04-16).

Kopieringskort	Kammarrätten har ansett att ett universitets tillhandahållande av kopieringstjänster och kopieringskort måste ses som separata tjänster och inte kan anses utgöra ett led i den skattebefriade utbildningen (KRNG 2007-05-29, mål nr 504-505-06).
Skollunch, internat	<p>Skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor betraktas som ett led i utbildningen. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.</p> <p>Skatteverket anser att måltider och logi kan anses omsatta som ett led i en från mervärdesskatt undantagen utbildningstjänst endast i följande fall:</p> <ul style="list-style-type: none">– när logi och dagliga måltider tillhandahålls boende vid ett elevhem som endast är avsett som logi åt elever vid deltagande i undervisning, eller– när måltid tillhandahålls studerande i direkt anslutning till undervisningen (Skatteverket 2006-05-05, dnr 131 606095-05/111).
Försäljning till utbildningsanordnare	Skatterättsnämnden har ansett att ett företags försäljning av kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, videokanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som ska användas i mervärdesskattefri utbildning inte utgör ett led i utbildningen. Nämnden gjorde följande bedömning: ”En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den.” Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhandahållande (SRN 2002-04-17).

26 Idrott

26.1 Inledning

Avgift för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet är undantagen från skatteplikt (3 kap. 11 a § ML). Undantaget omfattar även tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enbart när tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller ideell förening som omfattas av 4 kap. 8 § ML. Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt, t.ex. i bolagsform, är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Mervärdes- skattedirektivet – undantag från skatteplikt

Undantaget från skatteplikt motsvaras av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. I artikeln undantas vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

När det gäller entréavgifter till idrottsevenemang får medlemsstaterna enligt artikel 371 och punkten 1 del B i bilaga X till mervärdesskattedirektivet övergångsvis fortsätta att undanta dessa från skatteplikt. Sverige har i artikel 380 i mervärdesskattedirektivet erhållit rätt att tillämpa detta undantag så länge någon av de tidigare medlemsstaterna gör det.

Enligt EU-domstolens fasta praxis ska undantagen från skatteplikt angivna i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt (se bl.a. C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 17).

EU-domstolen konstaterade att undantaget från skatteplikt avseende idrottslig verksamhet (artikel 132.1 m mervärdesskattedirektivet) endast omfattar de tjänster som tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte och som är nära kopplade till idrottslig träning och som är väsentliga för densamma när de som kommer i åtnjutande av tjänsterna är de personer som ägnar sig åt idrott. Däremot omfattar undantaget från

**Mervärdes-
skattedirektivet –
reducerad
skattesats**

skatteplikt inte tjänster som inte uppfyller dessa villkor, bl.a. sådana tjänster som har en koppling till idrottsklubbarna och driften av dessa, såsom t.ex. rådgivning på marknadsföringsområdet och erhållande av sponsring (C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 32).

Medlemsstaterna får enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet tillämpa en eller två reducerade skattesatser. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Av punkterna 13 och 14 i bilaga III framgår att medlemsländerna har rätt att tillämpa en reducerad skattesats på tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggning.

26.2 Begreppet idrott

Omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet undantas från skatteplikt under vissa förutsättningar (3 kap. 11 a § ML). Samma lagrum avgränsar även för vilka tjänster inom idrottsområdet som skattesatsen 6 % ska användas, om undantaget inte är tillämpligt (prop. 1996/97:10 s. 56).

Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i begreppen ”idrottsligt evenemang” respektive ”idrottslig verksamhet” är oklar och kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte. Uttrycken sport respektive idrott används här synonymt.

Begreppet idrottsligt evenemang torde inte medföra större problem vad gäller gränsdragnings mot andra evenemang. Vad som avses är entréavgifter för publik till idrottsevenemang, t.ex. fotbollsmatcher eller simtävlingar.

Begreppet idrottslig verksamhet i uttrycket ”någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet” avser själva tillhandahållandet av den idrottsliga verksamheten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott (prop. 1996/97:10 s. 41). Det är aktivitetens syfte i allmänhet att bedriva sport eller idrott på en för ändamålet avsedd anläggning som är viktig vid bedömningen av om det föreligger en idrottstjänst. Den enskilde besökarens syfte med aktiviteten kan således inte tillmätas någon betydelse (prop. 1996/97:10 s. 54).

**Riksidrotts-
förbundet**

Sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbundet, se bilaga 11, bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galopp-

sällskap som är anslutna till Svenska Travsportens Centralförbund respektive Svenska Galoppförbundet. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Vid denna prövning kan viss vägledning hämtas från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram (prop. 1996/97:10 s. 53). I Riksidrottsförbundets idéprogram sägs bl.a. att ”Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra” och att ”Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning”.

26.2.1 Exempel på vad som är idrott

Som exempel på vad som kan anses som idrott, även utan anslutning till Riksidrottsförbundet, kan nämnas styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Även thai chi ska anses som idrott (SRN 1998-02-25).

Pilates

Pilates är en gymnastikform vars utövande i mycket liknar hatha yoga och thai chi, men som också kan jämföras med styrketräning då gymnastiken utförs i och med hjälp av maskiner och redskap. Skatterättsnämnden har funnit att pilates är att hänföra till en sorts gymnastik, styrketräning. Nämnden konstaterade därför med hänvisning till prop. 1996/97:10 s. 41 och 54 att fråga var om utövande av en idrottslig verksamhet enligt ML (SRN 2000-05-25).

Kundaliniyoga

Skatteverket anser att kundaliniyoga, vilken är en form av hatha yoga, som till stor del består av olika fysiska övningar med avancerade gymnastiska rörelser utgör idrottslig verksamhet (Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152).

Aktiv qigong

Det finns många olika former av qigong och det är därför nödvändigt att göra en individuell bedömning av den form av qigong som tillhandahålls i det enskilda fallet. De former av qigong som fokuserar på rörelse och styrka, s.k. aktiv qigong/krigisk qigong, och där det förekommer tävlingsverksamhet är enligt Skatteverkets bedömning sådana aktiviteter som kan anses hänförliga till idrottsverksamhet (Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113).

Gokart

Kammarrätten har uttalat att en verksamhet som bestod i att till företag och privatpersoner hyra ut gokarter och bana utgör idrottslig verksamhet. I det aktuella fallet erbjöd bolaget sig att, i samband med gruppbokningar, arrangera interna tävlingar med tidtagning, prisutdelning m.m. (KRNJ 2004-12-15, mål nr 3312-02).

Längdskidspår Skatterättsnämnden har uttalat att tillhandahållande av längdskidspår mot ersättning utgör idrottslig verksamhet. Utnyttjandet av skidspåren fick enligt Skatterättsnämnden till sin karaktär på samma sätt som utförsåkning på skidor, jfr prop. 2006/07:1 s. 160, ses som sport eller idrott (SRN 2009-09-25).

26.2.2 Exempel på vad som inte är idrott

Sådana verksamheter som har ett annat syfte än motion eller tävlan bör inte hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Som exempel på den senare kategorin kan nämnas babysim och vattenlek för barn, medan däremot simskola för såväl vuxna som barn hänförs till idrott. Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan inte anses utgöra idrott.

Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid bedömning av vad som är idrott och vad som i stället är rekreation, förströelse och nöje. Att t.ex. utnyttja en simhall för simning får anses som idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som nöje. Motsvarande bör gälla även för t.ex. biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park. Av dessa exempel framgår att aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte är avgörande vid bedömningen av om en idrottstjänst ska anses föreligga eller inte (prop. 1996/97:10 s. 53 ff.).

Bailine Kammarrätten har funnit att bailinebehandling, som bestod i att musklerna stimuleras med elektriska impulser, inte innebär någon direkt fysisk aktivitet för kunden. Syftet med behandlingen var inte heller att kunden skulle bedriva sport eller idrott. Mot bakgrund härav kunde bailinebehandling inte anses utgöra idrottslig verksamhet i ML:s mening (KRNJ 2006-11-21, mål nr 1422-1423-05).

Badanläggning Ett bolag bedrev en anläggning som innehöll ett s.k. äventyrsbad med olika attraktioner, en barnpool och två simbassänger. Barnpoolen var inte lämplig för simning. Två olika entrépriser tillämpades. Det lägre priset gav besökaren rätt att röra sig fritt inom området men fick enbart utnyttja barnpoolen och de två simbassängerna. Det högre priset gav besökaren rätt att utnyttja även övriga anordningar. Frågan i ärendet gällde om det lägre entrépriset gav besökaren rätt att utöva idrottslig verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att tillträde till en badanläggning med rätt att enbart utnyttja två simbassänger

och en barnpool utgör två tillhandahållanden. Det var fråga om två typer av aktiviteter som sedda var för sig var av olika slag och där utnyttjandet av simbassängerna till sin karaktär utgjorde sport eller idrott medan användandet av barnpoolen utgjorde en förströelse- eller nöjesattraktion för barn (SRN 2009-03-26).

Turkiskt bad

Kammarrätten har ansett att verksamhet i form av turkiskt bad inte utgör idrottslig verksamhet (KRNG 2005-06-10, mål nr 5828-04).

Fotbollsgolf

Skatteverket anser att fotbollsgolf inte omfattas av ML:s begrepp idrottslig verksamhet (Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111).

Kammarrätten har uttalat att fotbollsgolf inte utgör idrottslig verksamhet (KRNG 2008-02-25, mål nr 1423-06).

Golfsimulator

Skatteverket anser att användning av golfsimulator inte utgör idrottslig verksamhet. En sådan användning innebär en simulering av det egentliga golfspelet, oavsett om användningen sker i träningssyfte eller som förströelse. Skatteverket anser att samma bedömning även ska göras av motsvarande simulering av andra idrottsaktiviteter (Skatteverket 2008-04-17, dnr 131 226161-08/111).

Äventyrsbanor

Skatteverket anser att verksamhet vid äventyrsbanor inte uppfyller ML:s krav på idrottslig verksamhet (Skatteverket 2004-07-01, dnr 130 330506-04/1152).

Anläggning för barn

Regeringsrätten har uttalat att ett tillhandahållande i form av inträde till en anläggning för barn upp till 15 år till sin karaktär ska ses som en förströelse- eller nöjesattraktion för barn och ungdomar. Tillhandahållandet ansågs därmed inte utgöra sport eller idrott enligt ML. På anläggningen kunde ett stort antal aktiviteter utövas såsom basket, hockey, fotboll m.fl. aktiviteter. Inom anläggningen fanns även ett par lekutrymmen för yngre barn (RR 2009-10-06, mål nr 3941-09)

Kammarrätten har uttalat att entréavgifter till två inomhus aktivitetscentra för barn från 1 till 12 år inte kan hänföras till sport eller idrott enligt ML. Anläggningarna syftade till att förmedla en attraktiv, utmanande och spännande miljö där barn kan träna sina fysiska färdigheter och samtidigt tävla mot varandra. Anläggningarna bestod bl.a. av klättervägg, hoppborg, hinderbana, bungy-jump och lekhage för de allra minsta (KRNG 2009-10-01, mål nr 3471–3473-09, som har överklagats).

- Passiv qigong** Skatteverket anser att det finns många olika former av qigong och att det därför är nödvändigt att göra en individuell bedömning av den form av qigong som tillhandahålls i det enskilda fallet. Kurser i s.k. passiv qigong (qigong för hälsan, medicinsk qigong) är i allmänhet inte att betrakta som idrott utan snarare ett sätt att skapa ett mentalt välbefinnande hos utövaren (Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113).
- Rytmik och dans** Skatterättsnämnden har uttalat att rytmik och dansträning inte ska bedömas som idrottslig verksamhet från mervärdesskattesynpunkt. Sökanden bedrev, genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod, en rytmikskola vilken verksamhet riktade sig till barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden byggde på fysisk aktivitet där barnens förmåga i dans och rytmik utvecklades med träning och inslag av lek och tävlingar. För att en aktivitet ska hänföras till idrottslig verksamhet i mervärdesskattehanvändande fordras enligt Skatterättsnämnden att syftet med aktiviteten är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet. Den med ansökningen avsedda verksamheten syftade primärt till att genom motorik-, koordinations och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Sökandebolagets tillhandahållande bedömdes inte utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehanvändande (SRN 2001-10-09).
- Turridning** Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur turridning ska behandlas i mervärdesskattehanvändande. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 780838-07/111).
- Skatteverket anser att s.k. turridning, dvs. organiserad ridning med en grupp i terräng, inte utgör idrottslig verksamhet. Syftet med turridningen är inte i första hand att bedriva sport eller idrott utan syftet är att ge deltagarna en särskild upplevelse i naturen i form av rekreation, förströelse eller nöje. Detta gäller även att en ledare deltar och att en viss introduktion och information ges före turen.
- Om ridning i terräng ingår som en integrerad del i verksamheten hos en ridskola på så sätt att eleverna i ridskolans ordinarie ridskoleverksamhet även har ridträning i terräng får däremot tillhandahållandet bedömas som idrottslig verksamhet. Se avsnitt 26.2.3.

Kammarrätten har konstaterat att de tillhandahållna tjänsterna i form av turridning, som innefattade teori och praktisk träning i en paddock, samt turridning i naturen, allt under ledning av en ridlärare inte utgör idrottslig verksamhet (KRNG 2008-02-25, mål nr 1423-06).

Skoterleder

Skatterättsnämnden har uttalat att tillhandahållande av skoterleder mot ersättning inte utgör idrottslig verksamhet. Användandet av skoterleder kunde inte anses ha karaktär av sport eller idrott (SRN 2009-09-25).

26.2.3Handledning och kurser m.m.

Golfskolor m.m.

Begreppet idrottsutbildning används varken i ML eller i förarbetena till 3 kap. 11 a § ML. Lagstiftaren uttalar bara att ett mindre inslag av teori med instruktion och handledning inte ska medföra att en verksamhet faller utanför begreppet idrottslig verksamhet. Skatteverket uppfattar uttalandet som att det även för sådana tillhandahållanden uppställs ett krav på att tjänsten ska innebära att någon bereds tillfälle att utöva idrott. Exempel på vad som utgör idrottslig verksamhet är bl.a.: golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, skidskolor, ishockeyskolor och fotbollsskolor. Detta gäller även enstaka lektioner som ges i bl.a. skid-, tennis- golf- och ridskolor (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

Dansverksamhet

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur dansverksamhet ska behandlas i mervärdesskattehanseende. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 579264-09/111).

Skatteverket anser att bedömningen av vilken dansverksamhet som omfattas av bestämmelserna för idrott bör göras på motsvarande sätt som för idrottsområdet i övrigt. Det innebär att momenten träning, lek, tävling och uppvisning ska uppfattas som det primära. Hur verksamheten benämns, t.ex. kursverksamhet, dansskola, dansstudio eller dansinstitut har inte någon inverkan på beskattningen. Det samma gäller om en kurs är permanent eller av mer tillfällig karaktär. Deltagarnas ålder ska vidare inte inverka på bedömningen av om ett tillhandahållande kan hänföras till idrott. En kurs som riktar sig till barn ska därför kunna hänföras till idrott, trots att t.ex. vissa inslag av lek förekommer vid inläringen.

Flertalet av de danser som det erbjuds kurser i förekommer även i tävlingssammanhang. Dessa dansgrenar har en direkt koppling till tävlingsverksamhet. För det fall att det i en kurs

ingår en dansgren som inte förekommer som officiell tävlingsgren kan det ändå vara fråga om en idrottslig verksamhet under förutsättning att kursen genomförs på samma sätt som för övriga dansgrenar, dvs. att träningen har ett i övrigt liknande syfte och bedrivs på samma sätt. Allmänna danstillställningar vid nöjeskrogar, folkparker m.m. uppfyller däremot inte kraven för att utgöra idrottslig verksamhet.

Teoretisk utbildning

En teoretisk utbildning som berör idrott och som inte huvudsakligen innehåller praktiskt utövande av idrott hänförs inte till idrottslig verksamhet. Som exempel kan nämnas föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m. (prop. 1996/97:10 s. 54). Detsamma gäller utbildning som ges till annan än utövare av idrott, t.ex. tränarutbildning.

Skatterättsnämnden har uttalat sig i frågan om flygutbildning ska bedömas som utbildning eller idrottslig verksamhet från mervärdesskattesynpunkt. Sökanden bedrev flygutbildning och tillhandahöll tjänster avseende ”flygskolning”, ”flygträning” och ”periodisk flygträning”. Tjänsterna tillhandahölls antingen av bolaget självt eller tillsammans med en flygklubb eller något studieförbund. Skatterättsnämnden ansåg att sökandens verksamhet syftade till att, på samma sätt som t.ex. motsvarande utbildning för innehav av bilkörkort, ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav på kunskaper, erfarenhet och skicklighet som fastställts för innehav av sådant certifikat. Sökandens verksamhet syftade också till träning och kontroll av certifikatsinnehavaren för fortsatt innehav. Den som genomgick sådan utbildning eller träning och kontroll kunde inte därigenom utöva idrottslig verksamhet (SRN 1997-10-21).

Utbildning enligt läroplan

Skatteverket anser att om det är fråga om tillhandahållande av särskild utbildning i idrott i enlighet med läroplanen kan detta omfattas av begreppet utbildning i 3 kap. 8 § tredje stycket ML, vilket innebär att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Det ska vara fråga om tillhandahållande av utbildning som motsvarar skolans idrottsutbildning enligt läroplanen och inte tillhandahållande av enstaka idrottstjänster (Skatteverket 2008-08-29, dnr 131 715471-07/111). Se avsnitt 25.3.

26.2.4 Idrottstränares tjänster

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur en idrottstränares tjänster ska behandlas i mervärdesskattehänseende.

Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

Skatteverket anser att en tjänst som tillhandahålls av en idrotts tränare utgör en idrottstjänst endast i det fall tjänsten innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott.

En idrottstränare kan tillhandahålla en mängd olika tjänster, bl.a. beroende på vilken idrott som utövas och på vilken nivå som idrottsutövningen sker.

Det kan handla om tjänster som tillhandahålls av idrottsinstruktörer, personliga tränare, lärare i olika idrotter, träningsledare eller idrottsledare. Utöver instruktioner kan idrottstränaren tillhandahålla exempelvis mental träning och kost-rådgivning. Tjänsterna kan rikta sig till en grupp idrottsutövare eller till en enskild utövare. Tränaren kan delta vid matcher och tävlingar. En idrottstränare kan i vissa fall utföra rent administrativt arbete med anknytning till idrott.

Det är vanligt att en idrottstränares tillhandahållande ingår som ett underordnat led i en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott. När en idrottsförening tillhandahåller fotbolls-träning till sina medlemmar sker det vanligtvis under ledning av en idrottstränare som antingen avlönas av föreningen, anlitas av föreningen eller arbetar ideellt. Ett annat exempel på när en idrottstränares tillhandahållande ingår som ett underordnat led i en idrottstjänst är när avgiften för tillträde till ett gym eller annan träningsanläggning innefattar tillgång till instruktörer eller tränare.

Frågan är om en tränartjänst kan utgöra en idrottstjänst även om den omsätts separat, antingen direkt till idrottsutövaren eller till någon annan, t.ex. ett gym, en arbetsgivare eller en idrottsförening. Av uttalandena i förarbetena till 3 kap. 11 a § ML kan det inte utläsas att tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt eller den reducerade skattesatsen har varit avsett att utsträckas till samtliga de tjänster som kan tillhandahållas av olika idrottstränare (prop. 1996/97:10 s. 40–42 och s. 53–55).

En förutsättning för att en tjänst som utförs av en idrottstränare innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott är att tjänsten utförs vid själva idrottsutövningen och avser träningsinstruktioner till dem som utövar idrotten. Detta är fallet när t.ex. en idrottstränare leder ett gymnastikpass eller när en ridlärare ger instruktioner vid träningen i en ridskola. Det

gäller även när en tränare hjälper besökarna på ett gym vid deras styrketräning eller när en golfinstruktör tillhandahåller sina tjänster till en grupp eller till en enskild individ. Det saknar betydelse för bedömningen i vad mån tränaren anlitas av gymmet eller den enskilde besökaren.

En tränare eller coach kan även tillhandahålla andra tjänster än instruktioner vid idrottsutövning, t.ex. mental träning eller kostrådgivning. Sådana tjänster är inte idrottstjänster enligt ML. De kan dock i vissa fall anses som underordnade idrottstjänsten och därmed ingå i beskattningsunderlaget för idrottstjänsten. Det gäller exempelvis när en tränare i samband med själva träningen ger råd om lämplig kost eller när mental träning ingår som ett moment i den fysiska träningen.

26.2.5 Prispengar m.m.

Skatteverket anser att tillhandahållanden som en idrottsutövare gör i sin ekonomiska verksamhet normalt omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om ersättningar för olika tillhandahållanden t.ex. reklamersättning, ersättningar för deltagande i olika tävlingar eller ersättning för tävlingsvinst. Ifrågavarande omsättningar är inte sådana som till någon del kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML. De omsättningar i företaget som avser ersättning i tävlingsverksamhet (för eget deltagande eller vinstpengar) och reklamförsäljning beskattas enligt skattesatsen 25 %. Inom idrottsområdet får skattesatsen 6 % användas endast då någon får tillträde till idrotts-evenemang och då någon får tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 785485-09/111).

26.2.6 Spelrätter i golfklubb

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur spelrätter i golfklubb ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-10-21, dnr 131 119119-06/111).

Enligt Skatteverkets bedömning är förvärv av en spelrätt som inte ensamt innebär att förvärvaren får en rätt att spela golf inte en omsättning av en vara eller tjänst. Skatteverket anser att köpet av spelrätten i ett sådant fall är att jämställa med att betala en kapitalinsats vid inträde i ett handelsbolag, ett kommanditbolag eller en ekonomisk förening.

Skatteverket anser däremot att det är fråga om ett tillhandahållande mot ersättning, dvs. en omsättning, när det gäller den årliga spelrättsavgiften. Det föreligger i dessa fall ett direkt

samband mellan erläggandet av avgiften och rätten att få spela på banan. Avgiften ger därmed rätt att utöva idrottslig verksamhet.

26.3 Inget direktkrav

Regeringsrätten har i två domar tagit ställning till frågan om tillämplig skattesats när idrottstjänster omsätts till någon annan än en idrottsutövare.

Regeringsrätten har i det första målet fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden uttalat att tillhandahållande av golflektioner som inte omsattes direkt till den som utövade den idrottsliga verksamheten inte är en sådan tjänst inom idrottsområdet som avses i 3 kap. 11 a § första stycket ML. Tillhandahållandet var således skattepliktigt och skulle beskattas med 25 % (RÅ 2005 ref. 11).

I det andra målet har Regeringsrätten fastställt ett förhandsbesked avseende idrottstjänst som omsattes till en idrottsutövares arbetsgivare. Regeringsrätten fann att den reducerade skattesatsen 6 % var tillämplig vid omsättning av de aktuella tjänsterna till de anställda eller till andra idrottsutövare. Det förhållandet att tjänsterna omsattes till arbetsgivaren för att nyttjas av hans anställda kunde inte föranleda att en annan skattesats skulle tillämpas på tillhandahållandet. Regeringsrätten hänvisade därvid särskilt till den unionsrättsliga skatte-neutralitetsprincipen. Skatterättsnämnden hade i förhandsbeskedet uttalat att när en anställd tillhandahåller en idrottstjänst i form av personlig träning avseende konditionsträning, styrketräning m.m. och även i förekommande fall en rätt att utnyttja den lokal i vilken verksamheten bedrivs har det ingen betydelse för bedömningen av den tillhandahållna tjänstens mervärdesskatterättsliga karaktär att det är den anställdes arbetsgivare som faktureras den tillhandahållna tjänsten (RÅ 2007 ref. 39).

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för det s.k. direktkravet i samband med tillhandahållande av idrottstjänst. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

Skatteverket anser att omsättningen av en idrottstjänst, dvs. en tjänst som innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott, är undantagen från skatteplikt, eller ska beskattas med en lägre skattesats om 6 %, även om tjänsten omsätts till någon annan än idrottsutövaren.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär RÅ 2007 ref. 39 en förändring av praxis i förhållande till RÅ 2005 ref. 11.

Skatteverket tolkar RÅ 2007 ref. 39 som att det inte föreligger något direktkrav för att en tjänst ska vara en idrottstjänst. Undantaget från skatteplikt, respektive den lägre skattesatsen, omfattar bara sådana tjänster som innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott. Det finns däremot inte något krav på att tjänsten måste omsättas till den eller de idrottsutövare som kommer i åtnjutande av tjänsten.

Undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen gäller exempelvis när en idrottstjänst omsätts till en arbetsgivare för att nyttjas av hans anställda, när den omsätts till en skola för att nyttjas av skolans elever och när den omsätts till en idrottsförening för att nyttjas av föreningens medlemmar.

Enligt Skatteverkets bedömning gäller undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen även när idrottstjänsten omsätts till en näringsidkare som i sin tur ska omsätta tjänsten vidare. En underleverantörs tillhandahållande kan alltså utgöra en idrottstjänst. Det avgörande är att tjänsten som underleverantören tillhandahåller innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott.

EU-domstolen har uttalat att undantaget från skatteplikt avseende idrottslig verksamhet (artikel 132.1 m mervärdesskattedirektivet) i princip gäller de tjänster som tillhandahålls inom ramen för bl.a. idrott som utövas i grupper av personer eller inom ramen för organisatoriska strukturer som inrättats av idrottsklubbar. Vem som är mottagare av tjänsten i formellt hänseende och dennes rättsliga form saknar därmed betydelse. Det innebär att undantaget i fråga omfattar tjänster som tillhandahålls juridiska personer och icke-registrerade associationer, under förutsättning att dessa tjänster är nära kopplade till idrottslig träning och väsentliga för densamma, att de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte och att de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är personer som ägnar sig åt idrott (C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkterna 31 och 35).

26.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten

Undantag från skatteplikt föreligger vid omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten (3 kap. 11 a § ML).

Uthyrning av utrustning

De tjänster som avses är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97:10 s. 55 uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen (s. 55) är vidare utrymmet för att tillämpa undantaget för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde innebära att endast sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 %.

Kost och logi

Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 % tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att mervärdesskatten kan beräknas separat för kost respektive logi.

Kammarrätten har funnit att ett bolags tillhandahållande av kost och logi ska betraktas som separata tjänster som ska skiljas från bolagets tillhandahållande av ridundervisning (KRNG 2006-02-22, mål nr 3694-04).

Försäljning av sportartiklar

Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.

26.5 Lokaler och anläggningar för idrottsutövning

Undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen gäller alla sport- och idrottsaktiviteter, inklusive upplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsaktiviteter (jfr prop. 1996/97:10 s. 49). Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton och tennis, oavsett om uthyrningen avser strötimmor eller kontrakt per säsong. Andra exempel är upplåtelse av lokal för bowling eller gymnastik och anläggning för golfspel.

Tillträde till skidanläggning

Tillträde till skidanläggning utgör en idrottstjänst. Transport i skidlift och ett nyttjande av skidanläggningens nedfarter betraktas som en idrottstjänst. Av prop. 2006/07:1 s. 160 framgår följande: ”Ett tillhandahållande av en transport i skidlift torde i normalfallet inte endast avse transporten utan även möjligheten att nyttja nedfarterna i skidanläggningen. Det är då närmast fråga om ett utnyttjande av idrottsanläggning och bör därmed beskattas med samma skattesats som gäller för andra idrottstjänster.”

Korttidsuthyrning av idrottslokal för idrott

För att korttidsupplåtelse av idrottslokaler eller idrottsanläggningar för idrottsutövning inte ska hänföras till undantaget för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML har i förtydligande syfte gjorts ett tillägg i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. En sådan korttidsupplåtelse ska i stället bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 11 a § ML om vad som är idrott.

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen för idrottstjänster gäller även om tjänsten omsätts till någon annan än idrottsutövaren. Korttidsupplåtelse av idrottslokal för idrottsutövning omfattas därför av 3 kap. 11 a § ML även om upplåtelsen sker till exempelvis en idrottsförening eller till ett företag som hyr lokalen i syfte att själva tillhandahålla idrottstjänster. Om lokaluthyraren är staten, kommun eller allmännyttig ideell förening är således upplåtelsen skattefri, i annat fall gäller skattesatsen 6 % (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

Skatterättsnämnden har uttalat att uthyrning av idrottshall 16 timmar per vecka till ett AB som skulle använda hallen i gym- och idrottsverksamhet utgör skattepliktig korttidsupplåtelse av idrottslokal enligt 3 kap. 3 § första stycket 11 ML (SRN 2008-11-18).

Flera led

Om exempelvis ett aktiebolag hyr ut idrottslokal till en klubb som ska spela match är det en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML, tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott, som beskattas med 6 %. Även entréavgifter som klubben tar in från matchpubliken är ersättning för idrottstjänster enligt samma lagrum, tjänst varigenom någon bereds tillträde till idrottsevenemang. I det senare fallet är dock omsättningen undantagen från skatteplikt under förutsättning att klubben är en ideell förening som är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § IL.

Om fråga inte är om en idrottslokal eller idrottsanläggning gäller undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML även om där bedrivs idrottsutövning. Som exempel kan nämnas att en jordbrukare under en dag hyr ut ett fält till idrottsklubbens träning. En sådan uthyrning är skattefri.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för andra ändamål

För korttidsupplåtelse av en idrottslokal eller idrottsanläggning för andra ändamål än idrottsutövning gäller reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Då blir inte 3 kap. 3 § första stycket 11 ML tillämplig. Som exempel på en sådan upplåtelse kan nämnas uthyrning av en idrottshall för en konsert eller en antikmässa. Uthyrningen är i detta fall skattefri.

Uthyrning av idrottslokal för längre tid

För uthyrning av idrottslokal för annat än s.k. korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Detta gäller oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas där. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid bör ske med utgångspunkt i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyrestagaren. Om hyresavtalet gäller för obestämd tid eller om hyresavtalet gäller för en bestämd tid som överstiger nio månader (jfr 12 kap. 56 § JB) bör uthyrningen anses ha skett för längre tid. Har ett hyresförhållande varat längre än nio månader, trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning, bör villkoret för längre tid också anses vara uppfyllt. Detta gäller under förutsättning att uthyrningen sker med uteslutande av alla andra.

Med korttidsupplåtelse avses i princip all utövning av sport eller idrott mot avgift som sker i lokal eller på anläggning (prop. 1996/97:10 s. 49). Utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser kommer endast vissa speciella situationer att hamna, såsom när ett företag eller en konferensanordnare för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning (ej enstaka bana i en större anläggning) eller

idrottslokal. Under dessa förutsättningar är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.

Om lokalen eller anläggningen hyrs ut till flera hyresgäster samtidigt och hyresavtalen gäller för längre tid än nio månader är det däremot fråga om en korttidsupplåtelse. Likaså är det en korttidsupplåtelse vid uthyrning av en idrottslokal en dag per vecka på årskontrakt. Detta innebär att skattesatsen 6 % gäller om uthyraren inte är ett sådant subjekt vars omsättning är undantagen från skatteplikt (jfr 3 kap. 11 a § andra stycket ML).

Upplåtelse av golfbana

Skatterättsnämnden har ansett att upplåtelse av golfbana till en golfklubb inte kan anses som en från skatteplikt undantagen upplåtelse enligt 3 kap. 2 § första stycket ML. Det var i stället fråga om sådan korttidsupplåtelse som omfattas av 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Den aktuella klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal som löpte på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav klubbens medlemmar rätt att för och i samband med golfspel använda aktuell golfbana. För sina rättigheter enligt avtalet skulle klubben för varje medlem med spelrätt till ägaren överlåta dels hela den kapitalinsats som medlemmen var skyldig att betala, dels 90 procent av medlemmens årsavgift. S.k. greenfee-avgifter tillföll också ägaren till anläggningen. Ägaren hade även rätt att disponera golfbanan för företagsgolf och egna tävlingar. Skatterättsnämnden ansåg att en upplåtelse av idrottsanläggning faller utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML endast i vissa speciella situationer såsom när ett företag för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal (SRN 1998-01-29).

Förhandsbeskedet får tolkas så att endast långtidsuthyrning och med uteslutande av alla andra av en idrottsanläggning kan omfattas av undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning, medan övriga tillhandahållanden av idrottsanläggningar är skattepliktiga på grund av bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Denna skattepliktiga upplåtelse kan antingen vara skattefri (3 kap. 11 a § ML) eller beläggas med 6 % mervärdesskatt (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Kammarrätten har ansett att undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning var tillämpligt när en förening hyrde ut en golfanläggning till ett bolag som i sin tur upplät anläggningen till andra för idrottsutövning mot avgift. I det aktuella fallet var det fråga om stadigvarande användning i en verksamhet som

medförde skattskyldighet i bolaget varför frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kunde medges (KRNJ 2004-09-01, mål nr 2651-02).

26.6 Övergångsersättningar

Omsättning av spelarrättighet

Försäljning av spelarrättigheter, s.k. övergångsersättningar, bör i normalfallet anses utgöra en inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Verksamheten betraktas därmed inte som yrkesmässig enligt ML och någon mervärdesskatt ska inte redovisas (RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901).

Köp av spelarrättighet

Köp av spelarrättigheter kan däremot bli föremål för förvärvsbeskattning enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Regeringsrätten har funnit att en idrottsförening är skyldig att såsom förvärvare betala mervärdesskatt på spelarövergångar och hyra av utländska spelare (RÅ 2007 ref. 57). Se vidare avsnitten 7.3.5 och 10.5.9.4.

27 Hästar

27.1 Inledning

27.1.1 Hästbranschen

I Sverige bedrivs verksamhet med hästar i många olika former.

Det kan vara fråga om

- travsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal travbanor i landet,
- galoppsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal galoppbanor i landet,
- ridsport t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.,
- övrig verksamhet med hästar så som hästhållning, uppfostring etc.

Jordbruksverket ansvarar för den centrala tillsynen av djurskyddet i landet. Information om reglerna för djurskydd och hästar finns på Jordbruksverkets webbplats (www.jordbruksverket.se).

Länsstyrelserna beslutar om de tillstånd rörande verksamhet med hästar som krävs enligt djurskyddslagen för den som yrkesmässigt eller i större omfattning, håller, föder upp, upplåter eller säljer hästar eller tar emot hästar för förvaring eller utfordring eller använder hästar i ridskoleverksamhet.

Svenska ridsportförbundet är huvudman för ridsporten. Information kan hämtas från förbundets webbplats (www.ridsport.se). Se även avsnitt 26 angående idrott.

Svenska Travsportens Centralförbund (STC) och Svensk Galopp (SG) lämnar information på respektive organisations webbplatser (www.travsport.se) och (www.svenskgalopp.se).

Hästpäss

Samtliga hästar i EU ska ha hästpäss. Passet är en ID-handling. I denna ska anges ägare, härstamning och ras m.m. Passen utfärdas av avelsföreningarna samt trav- och galoppsportsförbunden.

En häst kan under vissa omständigheter anses uppfylla varukriteriet för begagnad vara i 9 a kap. ML, se vidare avsnitt 32.2.3.

27.1.2 Ekonomisk verksamhet

Varken ML eller mervärdesskattedirektivet innehåller några specialregler för verksamhet med hästar. En bedömning av yrkesmässigheten ska ske utifrån 4 kap. ML och ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet. Det gäller både trav- och galoppverksamhet samt övrig verksamhet med hästar.

En verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (4 kap. 1 § 1 ML). För det fall näringsverksamhet inte föreligger enligt IL ska en bedömning göras om näringsliknande former föreligger enligt 4 kap. 1 § 2 ML utifrån ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Den som anger att han bedriver ekonomisk verksamhet eller har för avsikt att göra detta ska genom objektiva omständigheter kunna styrka uppgiften (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111 och Skatteverket 2004-12-22, dnr 685459-04/111).

För att en häst ska kunna anses ingå i ekonomisk verksamhet ska denna häst fortlöpande generera intäkter eller så ska avsikten att den ska göra det kunna styrkas.

Se vidare avsnitt 7 angående yrkesmässighet.

27.2 Trav- och galoppverksamhet

27.2.1 Trav- och galoppporten

Huvudmannskapet för trav- och galopphästar finns hos STC och SG. Dessa organisationer har fått ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjas.

Licenser

För att aktivt kunna bedriva trav- eller galoppportverksamhet krävs någon form av licens. Licenser delas upp i tränar-, kör- och ryttarlicenser och utfärdas av travsällskapen respektive Svensk Galopps licenskommitté. Det finns två typer av tränarlicenser, A och B. En tränare med A-licens får träna och startanmäla egna och andras hästar. En tränare med B-licens får träna och startanmäla egna och anhörigas hästar. En körlicens berättigar till att delta i tävling.

- Registrering** Hästar som ska verka inom trav- respektive galoppverksamhet måste registreras. Varje häst erhåller ett unikt registreringsnummer som läggs in i ett databaserat register hos STC respektive SG.
- Olika verksamhetsinriktningar** Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande inriktningarna är:
- den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
 - den som mot betalning låter sin – eller uppstallad – hingst betäcka ston (hingsthållning),
 - den som är registrerad hästägare inom trav- eller galoppverksamhet, och
 - den som tränar hästar för trav- eller galoppverksamhet.
- Exempel på intäkter som respektive verksamhet genererar
- intäkter av försäljning av unghästar från uppfödningverksamheten,
 - intäkter från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,
 - intäkter i form av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar och premier för deltagande i travpremielopp, och
 - intäkter i form av tränarpremier, träningsavgifter och tränarprovisioner.
- Ägarpremier** Inom trav- och galoppsportverksamheten förekommer att trav- eller galoppsällskapen och AB Trav och Galopp (ATG) förutom att betala prispengar för deltagande i vissa tävlingslopp också betalar andra premier riktade till hästägare, uppfödare och tränare. Skatteverket anser att hästägaren genom att låta sin häst delta i de aktuella loppen tillhandahåller en skattepliktig tjänst eftersom det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som utbetalas (Skatteverket 2009-11-11, dnr 131 709486-09/111).
- Uppfödarpremier** Om en häst har genererat prispengar eller genomfört ett premie- eller kvallopp på godkänt sätt betalar ATG också ut en premie till uppfödare benämnd uppfödarpremie och extra premie. Skatteverket anser att en hästuppfödare inte omsätter

någon tjänst till ATG vid mottagande av dessa premier. Ersättningen faller därför utanför ML:s tillämpningsområde.

Tränarpremier

Tränarpremie utbetalas av ATG till en professionell tränare när tränaren deltagit med en häst i ett totalisatorlopp i Sverige. Premien betalas förutsatt att hästen i nämnda lopp når en placering bland de sex främsta. Skatteverket anser att tränaren inte omsätter någon tjänst till ATG vid mottagandet av tränarpremien.

27.2.2 Ekonomisk verksamhet

Tävlingshäst

Har en ägare till en registrerad trav- eller galopphäst, som är kommersiellt lämpad för ändamålet (dvs. tävling), satt hästen i träning hos en professionell tränare (A-licens), för att tävla om prispengar, får personen i normalfallet anses bedriva ekonomisk verksamhet. Detta gäller oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i verksamheten. För det fall hästen amatörtränas (B-licens), måste en fullständig bedömning av samtliga omständigheter göras i varje enskilt fall om ekonomisk verksamhet föreligger. Om dock syftet med innehavet är att genom träning, få fram en kommersiellt lämpad häst som kan starta och tävla om prispengar, bedrivs i normalfallet ekonomisk verksamhet (Skatteverket 2004-12-22, dnr 685459-04/111).

**Avel och
uppfödning**

Den som varaktigt föder upp hästar till försäljning eller bedriver varaktig avelsverksamhet får också normalt anses bedriva ekonomisk verksamhet oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Uppfödaren får intäkter vid försäljning av föl och uppfödarpremier som erhålls när avkommorna tävlar och springer in prispengar. Hingsthållarens intäkter kan bestå av bokningsavgifter, språngavgifter, avgifter vid konstaterad dräktighet och levandefölgavgifter. Allt beror på avtalet mellan stoägaren och hingstägaren. Det vanligast förekommande är att stoägaren får betala en bokningsavgift (s.k. förskott på en betäckningstjänst). Därefter betalas en levandefölgavgift när fölet är fött (Skatteverket 2004-12-22, dnr 685459-04/111).

Uppbyggnad i HB

Kammarrätten har medgett ett HB, som köpt en travhäst, återbetalningsrätt under ett uppbyggnadsskede. Hästens inköpspris var 75 000 kr inklusive mervärdesskatt och hästen sattes omgående i träning under en professionell travtränare. Kostnaden för träningen under det första året uppgick till 66 000 kr exklusive mervärdesskatt. Efter att ha hänvisat till

EU-rätten fann kammarrätten att bolaget styrkt att avsikten med förvärvet av hästen var att bedriva travverksamhet eftersom avsikten var att denna verksamhet skulle generera mervärdesskattepliktiga intäkter i form av prispengar (KRNG 2000-04-20, mål nr 3253-1997).

**Inte närings-
verksamhet men
yrkesmässigt**

Kammarrätten har ansett att en verksamhet, som inte utgjorde näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, är yrkesmässig i mervärdesskattelhänseende enligt 4 kap. 1 § 2 ML vid en bedömning i ljuset av begreppet ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Hästarna var kommersiellt lämpade då de var registrerade hos STC och fick därmed delta i tävlingar. Professionell tränare hade anlåtats (KRSU 2009-11-04, mål nr 3725-08).

Den som äger en eller flera trav- eller galopphästar, men där hästen/arna inte deltagit i någon verksamhet som kan generera intäkter (uppfödning, tävling etc.), kan inte anses bedriva någon ekonomisk verksamhet under förutsättning att avsikten om detta inte kan styrkas. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning. Jämför s.k. blandfall avsnitt 27.4.1.

27.2.3 Utlandsägda hästar

Registrering

Utländska företagare (såväl juridiska som fysiska personer) som bedriver yrkesmässig trav- eller galoppverksamhet i Sverige omsätter tjänster inom landet enligt 5 kap. 11 § ML. De ska därför vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Denna registrering sker hos Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö, se vidare avsnitt 1. I de fall den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU ska han företrädas av ett ombud enligt 23 kap. 4 § SBL. Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Sådana överenskommelser finns exempelvis med Norge och Åland, se vidare avsnitt 39.5.1.

Redovisning

Även för dessa utlandsägda hästar gäller överenskommelsen om central redovisning av utgående skatt på prispengar, se vidare avsnitt 27.2.5.

27.2.4 Tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey

Ett tillhandahållande

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur vissa tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 760686-09/111).

En trav- eller galopptränares uppgift är att på bästa sätt träna sina hästägares hästar så att de kan prestera på bästa sätt vid viss tidpunkt. Detta är en enda tjänst som tränaren tillhandahåller åt hästägaren även om ersättningen för denna tjänst delas upp i två olika ersättningsformer, dels en fast del, dels en rörlig del beroende på eventuella vinstpengar från tävlingar.

Omsättningsland

Omsättningsland för den tjänst som en hästtränare tillhandahåller ska bedömas utifrån huvudregeln i 5 kap. 5 och 6 §§ ML (motsvaras av artikel 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet). Tjänsten är därför omsatt inom landet om den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsterna tillhandahålls.

Tränartjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas av 5 kap. 6 § ML (motsvaras av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet) och är omsatta i Sverige om den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls.

Den tjänst som en jockey eller en kusk tillhandahåller omfattas av 5 kap. 11 § ML (motsvaras av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet). När dessa tjänster utförs är det fråga om en sådan tjänst som ryms inom begreppet idrott i denna paragraf.

Tränare och kusk samma person

När det är tränaren själv som kör hästen på tävling har denna tjänst bedömts som underordnad tränartjänsten. Detta innebär att hela tränarens tillhandahållande ska ses som en tränartjänst som, om den tillhandahålls till en näringsidkare, omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML även om det i det huvudsakliga tillhandahållandet finns en deltjänst som skulle kunna omfattas av 5 kap. 11 § ML om den tillhandahålls separat.

27.2.5 Central redovisning av utgående skatt på pris-pengar

Hästägarens utgående skatt på intjänade prispengar redovisas centralt av STC och SG. Detta förfaringssätt har tills vidare

lämnats utan erinran och gäller under förutsättning att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa och betala eventuell utgående skatt hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående skatt på de premier som hästägare inom travsporten erhåller när deras hästar fullföljt premiellopp på ett godkänt sätt. Utgående skatt vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående skatt avseende kostnader för trav- eller galoppverksamheten.

27.3 Trav- och galoppbanor

Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i mervärdesskattehänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i mervärdesskattehänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämföras med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i respektive lopp deltagande hästetopparna, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan och spel via Internet. Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

Intäkter som inte föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppsällskapen i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och STC respektive SG).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och förbunden föranleder inte skattskyldighet för mervärdesskatt.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för mervärdesskatt.

Intäkter som föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

Följande intäkter föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt:

1. från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
2. ersättningar för entréer, program och parkering,
3. inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
4. sponsorpengar,
5. från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
6. uthyrning av stallbyggnader, samt
7. övrig försäljningsverksamhet.

Entréavgifter

Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Omsättning av entréavgifter är således att anse som skattepliktig och bör i sin helhet anses hänförlig till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift (spelinsats) för detta.

Blandad verksamhet

Avdrag för ingående skatt får göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt:

- spelvinster,
- oddsindikator,
- totalisator (inklusive 5 m utanför totaluckorna),
- bevakning av transport avseende spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

Tävlingsverksamhet – avdragsrätt

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt:

- tävlingsvinster,
- stallbyggnader,

- bankropp,
- tävlingsbyggnader,
- läktare, värmehall,
- parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingskostnader föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För kostnader hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. Avdragsrätt bör t.ex. föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.

Gemensamma förvärv

Exempel på kostnader som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund

- central administration, ekonomi, bokföring och revision,
- annonsering,
- driftkostnader, el och vatten,
- städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

Skattesats

I 3 kap. 11 a § ML och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML finns vissa speciella bestämmelser för sport och idrott. För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, innebär bestämmelserna att mervärdesskatt ska redovisas med 6 % på entréavgifterna.

Anmälningsavgifter m.m.

Anmälnings- eller startavgifter till tävlingar utgör ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 % mervärdesskatt. De insatsbelopp som hästägare erlagger, ofta successivt under en längre tid, och som berättigar till start i speciella lopp – t.ex. årslopp – läggs till den samlade prissumman i dessa lopp. Insatserna utgör därför inte någon avgift för utövande av idrottslig verksamhet. Mot bakgrund härav ska insatserna beläggas med 25 % mervärdesskatt.

Omsättningsland

Idrottslig verksamhet har omsatts inom landet om den idrottsliga verksamheten faktiskt äger rum här i landet enligt 5 kap. 11 § ML (motsvaras av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet). Detta gäller oavsett om det är fråga om ersättningar för att få utöva idrott eller om det är fråga om ersättningar till den som har

utövat idrotten t.ex. prispengar eller ersättningar för att ställa upp i en tävling (Skatteverket 2009-12-07, dnr 785485-09/111).

27.4 Ridsport och övrig verksamhet med hästar

Ridsport

I begreppet ridsport ingår alla ridsportens grenar, såsom dressyr, hoppning, fälttävlan, voltige, körning, distansritt, gymkhana och reining.

Svenska Ridsportförbundet är huvudman för ridsporten. Hantering av sportens regler och bestämmelser sköts via förbundet som verkar för att främja ridning, körning och voltige som motion, folksport och tävlingsidrott. Mer information kan hämtas från förbundets webbplats (www.ridsport.se).

Sponsorbidrag

Skatteverket anser att i de fall reklamtjänster tillhandahålls inom ramen för en idrottslig verksamhet ska det i normalfallet anses vara en och samma verksamhet som bedrivs. Vid en bedömning av om verksamheten är yrkesmässig måste ersättning för utförda reklamtjänster i form av sponsorbidrag beaktas. En förutsättning är att det är fråga om ersättning för tillhandahållna tjänster och inte en gåva, dvs. det erhållna sponsorbidraget ska stå i proportion till värdet på de reklamtjänster som tillhandahålls (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

Annan verksamhet med hästar

I övrig verksamhet med hästar räknas även andra verksamheter som t.ex. turridding, hästuthyrning, inackordering, handel, uppfödning, hingsthållning samt olika former av vård/friskvård där hästar ingår.

27.4.1 Ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet föreligger i normalfallet vid kommersiell handel med hästar, tävlingsverksamhet som bedrivs varaktigt och av omfattning som kan jämföras med kommersiell omfattning, varaktig hingsthållning, varaktig uppfödning av hästar för försäljning, varaktig inackordering av hästar, varaktig ridutbildning och andra aktiviteter där hästen används för att fortlöpande generera intäkter som t.ex. turridding eller uthyrning av hästar.

Ej ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet kan däremot inte anses föreligga när någon föder upp hästar för eget bruk, innehar häst/ar för fritidsridning eller enbart tävlar med egna hästar i inte alltför

stor omfattning. Denna typ av verksamhet utgör normalt sådan hobbyverksamhet som inte utgör ekonomisk verksamhet.

Blandfall

I blandfallen så bedrivs verksamheten ofta i olika kombinationer mellan eget ägande, handel, inackordering, avel osv. I dessa situationer kommer frågan om bedömning i varje enskilt fall i fokus då ingen situation är den andre lik. Följande två exempel visar hur det kan se ut.

Exempel 1

En person bedriver verksamhet som avser utbildning av häst och ryttare och har inackorderingsstall. En ridhäst köps in för att användas både av ägaren och av annan familjemedlem för fritidsridning. Hästen kommer i detta fall inte att tillhöra den ekonomiska verksamheten eftersom den inte på något sätt bidrar till att fortlöpande vinna intäkter. Det finns inget samband mellan hästen och de mervärdesskattepliktiga transaktionerna. Denna häst ska således ligga utanför den ekonomiska verksamheten som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger därför inte för den ingående skatten vid inköpet av hästen.

Exempel 2

En person bedriver avelsverksamhet, turridning, uthyrning av häst samt har inackorderingsstall. Han äger sex hästar, varav tre hästar används för uthyrning och turridning. En av dessa hästar används dock bara till 50 % i den ekonomiska verksamheten. Av EU-domstolens avgöranden angående avdragsrätt för tillgång som anskaffats för såväl den mervärdesskattepliktiga verksamheten som för privat bruk kan slutsatsen dras att den skattskyldige har valmöjlighet mellan att göra avdrag för all ingående skatt och sedan uttagsbeskatta det privata nyttjandet eller att inte ta in den del av tillgången som nyttjas privat i verksamheten och därmed ha begränsad avdragsrätt vid inköpet (C-97/90, Lennartz, C-291/92, Armbrecht).

Hästuppfödning/ Tävling

Kammarrätten har ansett att verksamhet med hästar (ej trav- eller galoppverksamhet) som omfattas av ett sto, två föl, en valack samt en hingst inte är näringsverksamhet. Hingsten och valacken skulle tränas för tävlingsändamål för att i framtiden eventuellt generera prispengar. I övrigt skulle avel och hästuthyrning bedrivas. Under de två första verksamhetsåren fanns det inga intäkter redovisade och det skulle inte heller bli

någon stor verksamhet under de närmaste tre, fyra åren. Verksamheten bedrevs enbart på fritiden, dvs. inte som en heltids- eller deltidssyssla. Till grund för sitt ställningstagande har domstolen hänvisat till att i praxis har fästs avseende vid verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till hästuppfödning och hästsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende av verksamheten. Domstolen kom fram till att det varken är fråga om näringsverksamhet inkomstskattemässigt eller yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Det är i stället fråga om privat hobbyverksamhet som givits sken av enskild näringsverksamhet för att erhålla finansiering och avdrag för hästuppfödning-kostnader.

Kammarrätten synes i detta ärende inte ha gjort någon bedömning av om det kunde vara fråga om ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser dock att när en verksamhet med hästar bedrivs såsom en fritidssyssla ska kravet på de objektiva omständigheterna ställas mycket högt för att ekonomisk verksamhet ska föreligga. Enligt Skatteverkets bedömning kan inte heller ekonomisk verksamhet anses föreligga enligt mervärdesskattedirektivet i det fall som kammarrätten bedömt (KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01).

Hästuppfödning

Kammarrätten har ansett en uppfödningverksamhet inte utgör näringsverksamhet och att avdrag för ingående skatt inte ska medges. Vid registreringstillfället till mervärdesskatt fanns i verksamheten ett 6-årigt dräktigt sto och ett stoföl. Under de år som gått sedan dess har i verksamheten endast en häst fötts upp.

Domstolen ansåg att med hänsyn till att det endast fötts upp en häst och att kostnaderna som hästhållningen medför, gör att det blir svårt att få vinst ens på längre sikt. I stället talar det för att hästtnehavet föranletts av sambons ridintresse (KRNG 2002-09-02, mål nr 6485-2001).

Domstolen gjorde även en prövning ur EU-rättsligt perspektiv, om rätt till avdrag ändå förelåg för ingående skatt och fann att så inte var fallet.

27.4.2 Omsättningsland

Vid bedömning av omsättningsland ska hästar anses vara varor som utgör lös egendom. Se vidare avsnitt 10.

27.4.3 Uttagsbeskattning

Rätt att uttagsbeskatta föreligger när den skattskyldige använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål (2 kap. 5 § ML). Dess motsvarighet finns i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Vid uttagsbeskattning av tjänst utgörs värdet av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). I artikel 75 mervärdesskattedirektivet sägs att beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning av tjänst är den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

Vid uttagsbeskattning, på grund av privat nyttjande av t.ex. ridhäst när denna ingår i den ekonomiska verksamheten, kan olika kostnader bli aktuella att ta med vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Följande kostnader kan beaktas; inköp (avskrivningar), foder, stallhyra, veterinär, hovslagare, strö (t.ex. torv, halm eller spån), utrustning (t.ex. sadel och täcken) samt medicin m.m. För vidare information om bedömning av uttag och beskattningsunderlag, se avsnitt 11.4.

28 Kultur

28.1 Inledning

Varor och tjänster inom det kulturella området kan vara skattepliktiga, med tillämpning av en skattesats på 6 %, 12 % eller 25 %, eller undantagna från skatteplikt.

Tjänster

I 3 kap. 11 § ML regleras undantaget från skatteplikt inom det kulturella området. Där framgår att en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk undantas från skatteplikt. Vidare undantas tillhandhållanden i sådan biblioteksverksamhet, arkivverksamhet, museiverksamhet eller utbildningsverksamhet som understöds av det allmänna samt kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Av 7 kap. 1 § tredje stycket ML framgår att reducerad skattesats, 6 %, inom det kulturella området gäller för upplåtelse eller överlåtelse av vissa rättigheter (punkterna 8 och 9) samt tillhandahållanden i museiverksamhet och biblioteksverksamhet som inte understöds av det allmänna (punkten 6). För tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga utställningar gäller också skattesatsen på 6 % (punkten 5).

Likaså inordnas tillträde och förevisning av djurparker till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till den reducerade skattesatsen 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

Varor

Enligt 1 kap. 2 a § ML är inte konstnärer skattskyldiga om beskattningsunderlagen för beskattningsårets omsättning av egna konstverk uppgår till högst 300 000 kr. Skattskyldiga konstnärers omsättning av egna konstverk beskattas med skattesatsen 12 % (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML). För omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är skattesatsen 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML). Skattesatsen för omsättning av program och kataloger är också 6 % i verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker (7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML).

Om tillhandahållandet inte omfattas av skattefrihet eller reducerad skattesats gäller huvudregeln att det är skattepliktigt med 25 %.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

I mervärdesskattedirektivet anges i artikel 132.1 n att från skatteplikt undantas vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga.

Enligt artikel 380 i mervärdesskattedirektivet får Sverige, enligt de villkor som gällde vid anslutningen till EU, särskilt tillämpa undantag från skatteplikt för artistframträdanden, dvs. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Den möjligheten har Sverige så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i gemenskapen före Sveriges anslutning.

Av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet framgår att en reducerad skattesats får tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga III. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.

[...]

9. Tillhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltier till dessa.”

**Konstnärligt eller
litterärt verk**

För att tillhandahållandet av tjänsten ska omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML eller den reducerade skattesatsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML ska den utgå ifrån ett upphovsrättsligt skyddat konstnärligt eller litterärt verk. En grundläggande förutsättning för tillämpning av dessa bestämmelser i ML är att verket omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL.

I detta avsnitt redogörs därför först för vad som utgör upphovsrätt till konstnärliga respektive litterära verk enligt URL, se avsnitt 28.2. Därefter redogörs för vilka omsättningar som omfattas av undantag från skatteplikt, se avsnitt 28.3, respektive vilka omsättningar som är skattepliktiga, se avsnitt 28.4.

Lathund

En översiktlig sammanfattning av reglerna och skattesatserna som behandlas i detta avsnitt finns i bilaga 12.

28.2 Upphovsrättslagen

28.2.1 Upphovsrätt

Rättigheter som skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd.

Upphovsrätten innefattar

- den egentliga upphovsrätten, dvs. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
- fotorätten,
- vissa till upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

De immateriella rättigheterna är nationella, dvs. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har tillskapats konventioner, se vidare avsnitt 28.2.6.

Upphovsrättslagen

Upphovsrätten syftar till att skydda litterära och konstnärliga verk såsom framställningar i tal och skrift, musikaliska och sceniska verk, filmverk m.m. I princip omfattas alla typer av alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket enligt 1 § URL. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i regel endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten till ett verk består av två delar, rätten att framställa exemplar av verket och rätten att göra verket tillgängligt för allmänheten. Den förstnämnda delen omfattar

reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt och den andra delen omfattar spridningsrätt, framföranderätt och visningsrätt.

Reproduktionsrätt Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Med det avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses varje föremål där verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

Spridningsrätt Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller hyrs ut till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till reproduktionsrätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

Framföranderätt Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större slutna krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 2 § URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

Visningsrätt Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna rätt har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

Upphovsman Både den ekonomiska och ideella rätten innehas alltid från början av upphovsmannen, dvs. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlätas eller upplätas. Den ideella rätten kan således

inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överläts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 7 § första stycket URL finns en presumptionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

28.2.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Det brukar sägas att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att det i det enskilda fallet kan underlåtas att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte upphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislistor, bruksanvisningar, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

28.2.2.1 Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

- Skönlitterära verk** Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.
- Beskrivande verk** Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det på det sätt som fakta beskrivs, dvs. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har heller inte upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte uppnått verkshöjd.
- Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.
- Kartor m.m.** Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.
- Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. För dem fordras det mindre originalitet än normalt för att skydd ska fås.
- Datorprogram** Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som

programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

28.2.2.2 Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som tillskapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärlig verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Musikaliska verk

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, dvs. kortare musikstycken.

Kompositörer och textförfattare är de egentliga upphovsmännen till musikaliska verk. Den ekonomiska rätten till musikaliska verk utgörs dels av den rättighet som upphovsmannen har till att verket överförs och reproduceras på någon slags ljudbärare som t.ex. CD, MINIDISC, diskett, VHS, DVD m.m., dels av den rättighet som upphovsmannen har när verket spelas i radio- och TV-sändningar och alla typer av offentliga framföranden från stora konserter till bakgrundsmusik i butiker.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionettteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Filmverk

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se vidare avsnitt 28.4.1.4.

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden – det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del av den.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överlåts.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan få skydd.

En produkt kan således få upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

28.2.3 Andrahandsverk

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konststart.

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren enligt 4 § URL. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren eller bearbetaren inte får förfoga över översättningen eller bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren eller bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren eller bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, dvs. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

Översättningar

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen av det skyddat och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av

- filmtexter,
- utländska skönlitterära böcker,
- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,
- artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,
- sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,
- tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

Ej skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av

- affärskontrakt,
- frågeformulär,
- bruksanvisningar.

Officiella översättningar

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet avgivet yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (9 § första stycket URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av

- domar och beslut av myndigheter eller domstolar,
- olika författningar, t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,
- myndigheters remissyttranden,

- departementspromemorior,
- ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),
- myndigheters förslag och utlåtanden,
- utredningsbetänkanden,
- propositioner,
- protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

Tolk En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

Bearbetning En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke. Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinhåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, dvs. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

Språkgranskning Språkgranskning, dvs. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas.

**Tillägg/
komplettering**

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

28.2.4 Samlingsverk

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet enligt 5 § URL. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, dvs. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

28.2.5 Närstående rättigheter

I 1, 4 och 5 §§ URL regleras de rättigheter som en upphovsman har till ett verk. Förutom upphovsmannens rättigheter ger 45, 46 och 48 §§ URL vissa ekonomiska rättigheter till andra medverkande än själva upphovsmannen till ett verk. De som också kan få skydd enligt dessa bestämmelser är utövande konstnärer, framställare av ljud eller rörliga bilder samt radio- och televisionsföretag. Deras rättigheter brukar benämnas närstående rättigheter, eftersom de liknar de rättigheter som en upphovsman har. I 47 § URL regleras när utövande konstnärer och framställare har rätt till ersättning för dessa rättigheter.

**Utövande
konstnär**

Skyddet för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (45 § URL) utgörs av att framförandet inte får tas upp på en grammofonskiva, en film eller annan anordning utan konstnärens samtycke. Vidare får inte heller ett framförande som tagits upp på en sådan anordning föras över till annan anordning eller göras tillgängligt för allmänheten utan konstnärens samtycke.

SAMI (Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation) är exempel på en organisation i Sverige som bevakar sina medlemmars rätt till ersättning avseende utövande konstnärers musikinspelningar.

**Skiv- och
filmproducenter**

Det skydd som framställare av upptagningar av ljud eller rörliga bilder, dvs. skiv- och filmproducenter, har regleras i 46 § URL. Där anges att en grammofonskiva, en film eller annan anordning på vilken ljud eller rörliga bilder har tagits

upp inte får eftergöras, föras över till annan anordning eller göras tillgänglig för allmänheten utan framställarens samtycke.

IFPI (International Federation of the Phonographic Industry) är exempel på en välkänd organisation som företräder skivproducenternas rättigheter. IFPI inkasserar bl.a. ersättningar när framställarnas ljudupptagningar används, t.ex. i radio eller TV-sändningar, och fördelar dessa till skivbolagen.

Radio- och televisionsföretag

I 48 § URL finns bestämmelserna om skydd för radio- och televisionsföretag. Där framgår att en ljudradio- eller televisionsutsändning inte får tas upp på en anordning genom vilken den kan återges utan radio- eller televisionsföretagets samtycke. En utsändning får heller inte återutsändas eller återges för allmänheten på platser där allmänheten har tillträde mot inträdesavgift utan radio- eller televisionsföretagets samtycke.

28.2.6 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Utländska upphovsmän

Av regeringsformen (2 kap. 22 § andra stycket 8 jämförd med 2 kap. 19 §) framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare.

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och i konventionerna från FN:s fackorgan WIPO (Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten), WIPO-fördraget om upphovsrätt och WIPO-fördraget om framförande och fonogram.

Bernkonventionen vilar på tre grundläggande principer. Den första är principen om nationell behandling som innebär att anslutna nationers upphovsmän ska ges samma skydd i Sverige som de svenska. Den andra principen är att skyddet för ett verk ska uppstå automatiskt utan några formaliteter. Den tredje principen är att skyddet är oberoende av om skydd finns i verkets ursprungsland eller inte.

Bernkonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

28.2.7 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL för handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, dvs. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, dvs. inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om

allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 9, 26, 26 a och 26 b §§ URL.

Upprättad allmän handling

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (26 a § URL).

Enligt 9 § första stycket URL är författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet avgivna yttranden samt officiella översättningar av sådana texter inte föremål för upphovsrätt. Undantag görs i 9 § andra stycket URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan angående ingiven allmän handling).

Andra allmänna handlingar

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återges utan upphovsmannens samtycke enligt 26 a § URL. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, datorprogram, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst, musikaliska verk, diktverk eller verk av vilka exemplar genom en myndighets försorg tillhandahålls allmänheten i samband med affärsverksamhet.

Enligt 26 b § URL ska allmän handling utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar. Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot URL:s regler.

Upphovsrätten hindrar inte, enligt nämnda lagrum, att ett verk används i rättsvårdens eller den allmänna säkerhetens intresse.

Ingiven handling

Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

28.3 Undantag inom kulturområdet

28.3.1 Utövande konstnärs framförande

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, omfattas av skattefrihet (3 kap. 11 § 1 ML). Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 28.4.2.

Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet.

Utövande konstnär

Skatteverket har i en skrivelse utvecklat sin syn på undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnär i 3 kap. 11 § 1 ML. Nedan följer en närmare redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2010-01-29, dnr 131 51522-10/111).

Skatteverket anser att omfattningen av vilka som kan anses vara utövande konstnärer ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet. I direktivets bilaga X del B anges bl.a. yrkeskategorin artister. Enligt Skatteverket bör med begreppet artister avses sångare, musiker, skådespelare, dansare, dirigenter, recitatörer, stuntmän etc.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML ska tolkas restriktivt och i ljuset av EU-rätten. Skatteverket gör den bedömningen att endast den som gör framträdandet kan anses vara en utövande konstnär i den mening som avses i paragrafen. Detta innebär att de personer som arbetar med ett framträdande indirekt, t.ex. regissörer eller scenografer, inte kan omfattas av skattefriheten.

Framförande

För att en utövande konstnär ska omfattas av undantaget från skatteplikt krävs dessutom att det är fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk enligt URL. Det innebär att undantaget endast gäller vid de tillfällen då en artist faktiskt framför ett sådant verk. Detta framförande ska göras i "levande form", dvs. direkt inför en publik.

Dansare

Skatteverket anser att när t.ex. en dansare får ersättning för framförande av dans till musik och därigenom tolkar och levandegör denna musik är denna dansare en sådan utövande konstnär som omfattas av undantaget. Detta gäller oavsett vilken form av dans som framförs. En magdansös kan därför

vara en sådan utövande artist om denna faktiskt framför och levandegör ett upphovsrättsligt skyddat verk.

Skattepliktigt framträdande

För artister som vanligtvis inte framför upphovsrättsligt skyddade verk gäller inte skattefriheten. Exempel på sådana artister är jonglörer, imitatörer, clowner, fakirer och akrobater. Sådana artister kan dock undantagsvis faktiskt tolka och levandegöra ett upphovsrättsligt skyddat verk. Skatteverket anser att endast det förhållandet att de gör sitt artistiska framträdande till bakgrundsmusik inte innebär att de därigenom tolkar och levandegör ett upphovsrättsligt verk.

Akrobat

Ett exempel på när Skatteverket anser att en artist inte tolkar eller levandegör ett musikaliskt verk är t.ex. när en akrobat utför sina akrobatiska nummer till bakgrundsmusik.

Framförande eller rättighetsöverlåtelse

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked avseende ett bolags tillhandahållande av skådespelarmedverkan i filmproduktion. Tillhandahållandet ansågs som en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet och att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % (RÅ 2005 ref. 82).

Skatteverket anser att undantaget för en utövande konstnärs framförande av ett upphovsrättsligt skyddat verk endast kan tillämpas när detta framförande görs i "levande" form, dvs. direkt inför en publik och inte framför en kamera eller liknande. Om däremot framförandet görs inför både publik och kamera kan undantaget bli tillämpligt. Det avgörande i detta fall är vad avtalet mellan parterna anger att ersättningen utgår för (Skatteverket 2010-01-29, dnr 131 51522-10/111).

En utövande konstnärs prestation vid en filminspelning omfattas inte av undantaget. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning ska artistens framförande och konstnärliga prestation ses som ett underordnat led till det huvudsakliga tillhandahållandet av rättigheten, se vidare avsnitt 28.4.1.4.

Produktionsbolag

Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende, prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör var en skattefri omsättning. I målet skulle ett bolag producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som var arrangör och tog ut entréavgifter. Regeringsrätten bedömde i enlighet med Skatterättsnämnden att det var fråga om en enda tjänst, att denna tjänst inte

omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML och att skattesatsen ska vara 25 % (RÅ 2002 ref. 9).

Artistbolag

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar däremot inte skattefriheten. Av domen framgår bl.a. i Skatterättsnämndens motivering, som stöds av Regeringsrätten att följande gäller:

”Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver bolaget utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i bolagets produktion. Nämnden finner därför att bolagets omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.”

Skatteverkets bedömning i denna del framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110):

Skatterättsnämnden och Regeringsrätten har således ansett att en förutsättning för att ett bolags omsättning ska omfattas av undantaget är att det är en utövande konstnär som driver bolaget. Artister som ”satt sig på bolag”, t.ex. en orkester som bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, är således att jämställa med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag. Ofta förekommer dock att ett bolag ägs av endast en eller ett fåtal av orkestermedlemmarna och ibland av andra än de utövande konstnärerna, t.ex. make, barn eller annan. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konstnärerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande ska omfattas av undantaget.

Bolag som tillhandahåller artistframträdande men inte drivs av någon av artisterna s.k. produktionsbolag. Skatteverket anser att tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML.

Artistframträdanden och produktionsbolag

Ovannämnda skrivelse behandlar också vissa tillämpningsfrågor som aktualiseras med anledning av domen. Av skrivelsen framgår Skatteverkets bedömning av olika avtalssituationer.

1. Produktionsbolag tillhandahåller ett artistframträdande.

Tillhandahållandet mellan produktionsbolag och arrangör eller annan köpare är att anse som en enda tjänst. Någon uppdelning får inte göras på olika underordnade tjänster. Tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML (produktionsbolaget ägs/drivs inte av artisterna).

2. Produktionsbolags förmedling i eget namn av ett artistframträdande.

Ett produktionsbolags förmedling i eget namn av en hel produktion som innehåller artistframträdande beskattas på samma sätt som ett produktionsbolags försäljning av artistframträdande. Även i detta fall är produktionsbolaget motpart till arrangören, och svarar gentemot denne för att framträdandet/produktionen tillhandahålls.

3. Förmedling i annans namn åt artist eller arrangör.

Anlitas ett produktionsbolag, eller någon annan, som förmedlare, tillhandahålls en förmedlingstjänst avseende artistframträdande. Förmedlingstjänsten tillhandahålls till den som förmedlingsavtalet har ingåtts med. Det kan vara artisten/artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 %. För att fråga ska anses vara om förmedlingstjänst ska vissa förutsättningar vara uppfyllda, bl.a. när det gäller avtalsparter.

4. Orkesterverksamhet.

En av musikerna, orkesterledaren, träffar avtal med arrangören och fakturerar denne för spelningen. Var och en av musikerna fakturerar därefter orkesterledaren för sin andel i ersättningen. Såväl orkesterledarens som övriga musikers ersättning bör anses skattefria enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Om däremot orkesterledaren endast verkar som administratör bör han jämföras med produktionsbolag.

5. Samarrangemang.

Vid samarrangemang mellan artister eller produktionsbolag och andra anses verksamheten bedriven i enkelt bolag. För enkelt bolag gäller skattemässigt att var och en av delägarna ska redovisa sin andel av intäkter och kostnader, liksom utgående och ingående skatt.

**Förenings
vidareförsäljning**

I ett förhandsbeskedsärende har Regeringsrätten instämt i Skatterättsnämndens bedömning att en förenings vidare-

försäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk inte utgjorde en sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Av domen framgår också att Regeringsrätten anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet – särskilt punkt 2 under del B i bilaga X till direktivet, av vilken framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister – och med tillämpning av de principer som EU-domstolen har lagt fast. En av dessa principer är att undantag som utgör ett avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet ska tolkas restriktivt. En annan princip är den om skatteneutralitet som bl.a. innebär att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse inte ska vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag från skatteplikt (RÅ 2005 ref. 92).

Erotiska telefonmeddelanden

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att undantaget för en konstnärs framförande inte är tillämpligt på ett bolags tillhandahållande per telefon av tidigare inspelad uppläsning av en novell av en utövande konstnär. Detsamma gällde även sökandes tillhandahållande av avlyssning i realtid av föreställning. Enligt nämnden kunde bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML endast tillämpas på framförande genom bolag om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget, vilket inte var fallet i det aktuella målet. Enligt nämnden var det fråga om omsättning av telemeddelanden till teleabbonenter mot ersättning. Mervärdesskatt skulle tas ut med 25 %. I nämnda förhandsbesked bedömdes också att försäljning av novellhäfte med möjlighet att få novellen uppläst i telefonen skulle ses som två tillhandahållanden. För omsättning av häftet gällde 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML och för övrig omsättning 25 % mervärdesskatt (RÅ 2004 not. 64).

Verkshöjd

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked ansett att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang.

I det ena förhandsbeskedet ansåg Skatterättsnämnden att undantaget var tillämpligt på tjänst som utgjordes av att en utövande konstnär läste upp speakertext efter färdigskrivna manus för reklamfilmsändamål. Detta förhandsbesked avsåg dock tid före den 1 januari 1997 då även upplåtelse eller

överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk (som avses i nu gällande 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML) var undantaget från skatteplikt enligt dåvarande bestämmelser (SRN 1995-04-28).

I det andra förhandsbeskedet ansåg Skatterättsnämnden att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt (SRN 1997-10-08).

**Gräns mot
annan tjänst**

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. En bedömning får då, från fall till fall, ske utifrån huvudsaklighetsprincipen, dvs. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet torde vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Jämför C-349/96, Card Protection Plan, som finns refererad i avsnitt 11.7.

**Kåseri, visning
av bildspel**

Skatterättsnämnden har ansett att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk (SRN 1996-08-30).

**Underordnade
tjänster**

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

Skatterättsnämnden har ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkade inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående skatt. Skatterättsnämnden angav följande motivering:

”Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden [...]” (SRN 1999-02-16).

Gräns mot rättighet

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 28.4.1.4.

En eller flera tjänster

I Regeringsrättsdomen som refereras ovan, RÅ 2002 ref. 9, anfördes:

”Bolagets prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt – med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket.”

Regeringsrätten hänvisade till EU-domstolens praxis C-349/96, Card Protection Plan, och anförde:

”De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna.”

Skatteverket anser i denna del att det vid framförande av ett verk för publik i regel är framförandet som sådant som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet så som Regeringsrätten har funnit i sin dom. Endast under särskilda omständigheter, se RÅ 1999 ref. 9, angående en programledares och producents omsättning av programledartjänster och rättigheter till ett verk, kan det förekomma att en uppdelning av beskattningsunderlaget blir tillämplig (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110).

Orkesterbolag

Skatterättsnämnden har ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet (SRN 1995-06-12).

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. Kammarrätten har ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artistbolagets musikframträdanden inte kunde fränkännas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. Kammarrätten ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören (KRNJ 1997-09-26, mål nr 4980-1996).

Vad som inte berörts i den ovannämnda kammarrättsdomen är användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrts ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt Skatteverkets uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och att därför uttagsbeskattning ska ske.

28.3.2 Biblioteksverksamhet

Bibliotek

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 2 ML).

Mer än ringa omfattning

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det

allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal, se även avsnitt 28.3.4.

**Kommersiell
biblioteks-
verksamhet**

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML).

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

**Program och
kataloger**

Om biblioteksverksamheten är undantagen från skatteplikt är även omsättning av program och kataloger för den egna verksamheten undantagen från skatteplikt, 3 kap. 18 § ML. För annan biblioteksverksamhet beskattas sådan omsättning med 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 %. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt

reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

28.3.3 Arkivverksamhet

Arkiv

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 3 ML).

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitten 28.3.2 och 28.3.4.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

Skatteverket anser att med sådan uppdragsverksamhet avses bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan det inte anses vara fråga om sådan skattepliktig bearbetning (RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120).

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 %.

28.3.4 Museiverksamhet

Från skatteplikt undantas anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 4 ML).

Fortlöpande understöds av det allmänna

Skatteverket har i en skrivelse bl.a. redogjort för villkoren kring det fortlöpande stödet från det allmänna för att en museiverksamhet ska omfattas av undantaget från skatteplikt. Nedan följer en närmare redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

Skatteverket anser att med det allmänna avses staten, landsting och kommuner. Stödet från det allmänna ska rikta sig till museiverksamheten och det ska medföra att behovet av annan finansiering av verksamheten minskar. Stödet ska vara kontinuerligt genom att museet antingen ska ha erhållit stödet

under en följd av år eller kunna påräkna att under normala förhållanden erhålla stödet under en följd av år i framtiden. Det kan också vara fråga om enstaka större bidrag som är avsett att minska verksamhetens behov av annan finansiering under en längre tidsperiod. Ersättning från det allmänna för varor och tjänster som tillhandahålls till det allmänna räknas inte som stöd från det allmänna. Inte heller ska sådana bidrag medräknas som är direkt kopplade till priset på en vara eller tjänst och som därför ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 a § första stycket ML. Lönebidrag och anställningsstöd är enligt Skatteverkets uppfattning inte sådant fortlöpande understöd som avses i 3 kap. 11 § 4 ML. Inte heller ska annat stöd som ges i arbetsmarknadspolitiskt syfte och liknande villkor räknas som sådant stöd från det allmänna.

Skatteverket anser att skattefriheten även ska gälla vid en relativt begränsad stödnivå. När museiverksamheten fortlöpande understöds av det allmänna bör villkoret för skattefrihet därför normalt vara uppfyllt. Endast när stödet regelmässigt understiger 10 % av intäkterna i museiverksamheten ska undantaget inte vara tillämpligt.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML).

28.3.4.1 Definition av museiverksamhet

Begreppet museum

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematiskt hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

Enligt Skatteverket bör bedömningen av vad som utgör museiverksamhet göras utifrån den definition som finns i ICOM:s stadgar vilken också tillämpas av Statens kulturråd:

”Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution uppfylla vissa kriterier

- ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmed-

ling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag,

- samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd,
- verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal, vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn.” (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

ICOM

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden vid bedömningen, om ett bolags verksamhet avseende utställning av vaxfigurer utgör museiverksamhet, använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 i stadgarna för ICOM. Den lyder:

”Ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse – insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld.”

Regeringsrätten fann, i likhet med Skatterättsnämnden, att vid en samlad bedömning av omständigheterna kunde den bedrivna verksamheten inte anses utgöra museiverksamhet (RÅ 1992 ref. 66).

Djurpark

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt Skatterättsnämnden uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Se avsnitt 28.4.4 om djurparker (RÅ 1993 ref. 45).

Samlarföremål

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för museiverksamhet inte är tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. Nämnden fann vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i mervärdesskattehänseende (SRN 1993-04-15).

- Slott** Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan var ägare till visningsobjekten inte hindrade att den som bedrev verksamheten med visningarna också bedrev museiverksamhet (RÅ 1993 ref. 75).
- Herrgård** Kammarrätten har fastställt länsrättens dom där avdrag vägrades för ingående skatt avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs traditionellt jord- och skogsbruk, naturvård och turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. Skatteverket liksom länsrätten, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML (KRNJ 1997-03-10, mål nr 2446-1995).
- Keramiksamling** Skatterättsnämnden har prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet var undantagna från skatteplikt. Sökanden ställde ut en större samling av keramik och tog entréavgift av besökarna. Sökanden erhöll visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen utbetalades som engångsbelopp. Skatterättsnämnden bedömde att utställningsverksamheten fick, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgick till verksamheten kunde inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 % av omsättningen (SRN 1997-10-21).
- Medeltida evenemang** Skatterättsnämnden har ansett att ett medeltida evenemang inte kan betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt nämnden fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget, vilket var att

bedöma som tillhandahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 % (SRN 1998-06-18).

Fotografier m.m.

Skatterättsnämnden har ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a.:

”Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och RÅ 1993 ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten.” (SRN 2000-05-26)

Grotta

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att entréavgiften därför skulle beskattas med 25 % mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 154).

Vetenskapspark

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked som gällde entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehöll ett stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerade olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och dylikt inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehöll inga systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som utställs för förevisning för allmänheten. Skatterättsnämnden fann att tillträdet mot ersättning till vetenskapsparken inte kunde hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anförde vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranledde inte annan bedömning. Entréavgiften skulle beskattas med 25 % mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 153).

Kammarrätten har, med hänvisning till RÅ 2001 not. 153, ansett att ett bolags verksamhet som enbart innebar att föremål

tillverkades för att illustrera olika företeelser och händelser för att förevisas mot entréavgift för allmänheten inte kunde anses utgöra museiverksamhet. Kammarrätten ansåg heller inte att bolaget särbehandlades i förhållande till Tekniska museet och Naturhistoriska riksmuseet eftersom bolagets verksamhet, skatterättsligt, inte ansågs som museiverksamhet (KRNS 2007-12-03, mål nr 2696-06 m.fl.).

Visning av kommunhus

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. Regeringsrätten anförde, angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset, att de inte kunde anses äga rum i museiverksamhet, vilket utgjorde en grundförutsättning för regelns tillämplighet. Regeringsrätten ansåg vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier varken hade enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastslagits i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kunde anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar var därför inte undantagna från skatteplikt (RÅ 2001 ref. 64).

Trädgårdskonst

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked som gällde utställning med trädgårdskonst. Sökanden hade anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. Skatterättsnämnden ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 ML. Entréavgiften var därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 % mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 161).

28.3.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 ML omfattar ett museums anordnande av utställningar för allmänheten. Under förutsättning att museet bedrivs av det allmänna eller fortlöpande i mer än ringa omfattning stöds av det allmänna.

Enligt Skatteverket förstås med utställningar inom museiverksamhet sådana utställningar som ett museum normalt anordnar i sin verksamhet, vanligen med föremål från de egna samlingarna eller med inlånade föremål som har anknytning till de egna samlingarna. Det kan röra sig om permanenta utställningar eller tillfälliga utställningar men de ska ha anknytning till museets samlingar eller till det område som museet verkar inom. Om museiverksamheten omfattas av

undantaget från skatteplikt är inträdesavgifter till museum och särskilda utställningar, liksom avgift för guidning också skattefria. Undantaget gäller också om ett museum mot ersättning lånar ut ett föremål ur de egna samlingarna till en utställning som anordnas av någon annan eller en vandringsutställning (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

Program och kataloger

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML. För museiverksamhet, som inte omfattas av undantaget, beskattas sådan omsättning med 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 % mervärdesskatt. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

28.3.5 Folkbildningsverksamhet

Studieförbund

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund enligt 3 kap. 11 § 5 ML.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.

Studiecirklar, kulturaktiviteter

Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar, som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.

Kommersiell utbildning

Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte

sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 %.

**Under-
entreprenörer**

Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t.ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

28.3.6 Kulturbildningsverksamhet

**Kommunal
kulturutbildning**

Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun enligt 3 kap. 11 § 6 ML.

Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande är således undantagen från skatteplikt. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 %. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 28.3.5.

I ett fastställt förhandsbesked har Regeringsrätten ansett att en utställning med trädgårdskonst inte kan anses som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 28.3.4.1 (RÅ 2001 not. 161).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, till den del det överklagades, där Skatterättsnämnden ansett att ett kommunalförbunds tillhandahållande av tjänster till en kommun avseende anordnade av skolkonsert inte kan anses utgöra sådan kulturbildningsverksamhet som avses i undantagsbestämelsen. Tillhandahållandet som utgjordes av bl.a. programdiskussioner med arrangören, uppgörelse med aktuell artist, marknadsföring för arrangören, produktion av marknadsföringsmaterial, arvodering av artisten etc. ansågs utgöra en enda tjänst för vilken undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML heller inte var tillämpligt. Tjänsten var därför skattepliktig och skulle beskattas med 25 % (RÅ 2007 not. 187).

28.4 Skatteplikt inom kulturområdet

**28.4.1 Upplåtelse eller överlåtelse av
upphovsrättigheter**

**Överlåtelse/upp-
låtelserekvisit**

Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje

stycket 8 ML. Överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrättighet innefattar följande tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att den lägre skattesatsen ska vara tillämplig.

- Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.
- Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.
- Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Eftersom den lägre skattesatsen endast gäller för överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till verk som är upphovsrättsligt skyddade innebär det en gränsdragning mot andra verk för vilka rättigheterna beskattas med skattesatsen 25 %. Den lägre skattesatsen gäller inte för rättigheter till sådana verk som särskilt anges undantagna i paragrafen även om de omfattas av URL, se tredje strecksatsen ovan. Överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter som har industriellt rättskydd, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, omfattas inte heller av den lägre skattesatsen.

Skattepliktsreglerna är tillämpliga endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelsen av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten, se avsnitt 7.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas inte av skattesatsen 6 % även om verket i sig är skyddat enligt URL.

Bearbetningar

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 % vid överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten.

Huvudsaklighetsprincip

När en vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90:111 s. 194 ff).

En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Det bortses således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överläts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighetsöverlåtelse.

Detta synsätt överensstämmer med Regeringsrättens bedömning i ett mål, där en filmkopia endast ansågs var bärare av visningsrätten till filmen (RÅ 1986 ref. 178).

Se även Regeringsrättens dom avseende karta i avsnitt 28.4.1.1.

Samtliga led

Samtliga led där sådan rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk, som uppfyller de tre rekvisiten enligt ovan, överläts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovsmannen omfattas av skattesatsen 6 %.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 28.2 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en redogörelse för upphovsrättens betydelse i mervärdesskattehänseende för rättigheter inom det kulturella området.

28.4.1.1 Litterära verk

Yrkeskategorier vars alster kan utgöra litterära verk är exempelvis författare, journalister och översättare. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

För omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är skattesatsen 6 %. Vid sådan varuomsättning saknar upphovsrätten betydelse vid bedömningen av beskattningen, se avsnitt 13.4.1. Däremot har den avgörande betydelse vid bedömningen av om en upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ett litterärt verk omfattas av den reducerade skattesatsen.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Författar-

arvodet från förlaget ska därför beläggas med 6 % mervärdesskatt i näringsverksamhet.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 %.

Kammarrätten har prövat frågan om artiklar i form av korta notiser och reportage som ett bolag sammanställde utifrån tillgängliga fakta såsom korta nyhetsreportage, sportresultat, diverse korta ekonomiska notiser m.m. kunde utgöra sådan beskrivande framställning i skrift som omfattas av upphovsrättslagen. Kammarrätten fann att dessa korta notiser och reportage inte kunde anses ha sådan originalitet att artiklarna som blir slutresultat skulle kunna hänföras till litterära verk enligt 1 kap. 1 § URL. Domen överklagades men Regeringsrätten medgav inte prövningstillstånd (KRNS 2006-05-19, mål nr 3866–70-05).

**Biblioteks-
ersättning**

Skatteverket anser att biblioteksersättning, den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond och som baseras på biblioteksutlåningen, utgör inte vederlag för en omsättning enligt ML (RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120).

Kartor

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 %, jfr avsnitt 13.4. För kopiering av kartor gäller däremot skattesatsen 25 %.

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. Skatterättsnämnden ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 % (RÅ 1999 not. 105).

Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 % är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 %. I prop. 1989/90:111 s. 194 har föredragande statsråd, i fråga om skattefriheten för översättningar enligt dåvarande regler i GML, hänvisat till vad lagrådet anfört (se prop. s. 308 f). Lagrådet hade bl.a. anfört:

”De översättningar av allehanda texter som behövs i näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör enligt lagrådets mening omfattas av skatteplikten.”

När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdesbeskattningen följa samma regler som originalverken.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 % gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

28.4.1.2 Konstverk

Konstnärens försäljning

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret (1 kap. 2 a § ML). Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om ersättningen (försäljning inklusive mervärdesskatt) för beskattningsåret uppgår till 336 000 kr. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan (1 kap. 2 b § ML). Se avsnitt 4.4. En skattskyldig konstnärs försäljning av egna konstverk beskattas med skattesatsen 12 %, se avsnitt 13.3.2. Vid andra än upphovsmännens omsättningar av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas, se avsnitt 32.

Konstverk Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk Bildkonstverk enligt URL torde inrymmas i ML:s begrepp av konstverk i 9 a kap. 5 § ML. Eftersom skatteplikten för omsättning av konstverk regleras utifrån ML:s definition är det endast vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har intresse vid mervärdesbeskattningen.

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av 6 %-regeln. Det är själva upphovsrätten som ska överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag. Den lägre skattesatsen gäller dock inte om det är frågan om rättigheter till ett bildkonstverk som utgör ett reklamalster, se avsnitt 28.4.1.5.

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägdes av sökandebolaget såldes av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen var därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avsågs i ansökningen (RÅ 2000 not. 65).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och bedömt en mässhake är ett alster av bildkonst. Regeringsrätten uttalade bl.a.

”Den konstnärliga utformningen av en mässhake har till ändamål att fördjupa innehållet i gudstjänsten. Även om mässhaken i och för sig utgör ett klädesplagg, måste den med hänsyn till sin utformning och nära anknytning till kyrkans övriga utsmyckning och liturgi anses utgöra ett alster av textil bildkonst, där bilden utgör framställningens egentliga syfte och nyttomomentet är av helt underordnad betydelse.” (RÅ 81 1:56)

Skatteverket anser att enligt motsvarande bedömning, som Regeringsrätten gör avseende mässhakar, kan även korkåpor och bårtäcken anses utgöra sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML (RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901).

Regeringsrätten har också bedömt att en fartygsmodell utgjorde alster av bildkonst (RÅ 1987 not. 186).

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av allmogemålning på föremål, t. ex en möbel, som en kund lämnat in för utsmyckning inte omfattades av de särskilda bestämmelserna avseende upplåtelse eller överlåtelse av konstverk eftersom det var frågan om tillhandahållande av en tjänst och inte konstverk i form av vara. Skatterättsnämnden ansåg vidare att försäljning av föremål som dekorerats med allmogemålning inte omfattades av definitionen av begreppet konstverk såsom det anges i ML eller i mervärdesskattedirektivet (SRN 2005-01-05).

Framställning av bokomslag har i ett förhandsbesked ansetts som ett skattepliktigt tillhandahållande enligt dåvarande bestämmelser i GML. Bokomslaget levererades till kunden som reproduktionsoriginal för tryckning (färdig offsetfilm). Rättsnämnden ansåg att, då framställningen inte enbart innefattade den konstnärliga utformningen av bokomslagen utan samtidigt även de slutliga reproduktionsoriginalen av dessa för tryckning, var tillhandahållandet att betrakta som en skattepliktig varuförsäljning och inte en rättighetsupplåtelse (RSV/FB Im 1985:4).

**Förmedling
i eget namn**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn skulle hela försäljningssumman beskattas med 25 % mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML (RÅ 2003 ref. 39).

Följerätt

Upphovsmannen till ett konstverk har enligt 26 n § URL rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. följerätt (eller droit de suite). Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 11.2.

**Individuell
visningsersättning**

Individuell visningsrätt (IV) utgår till konstnärer för den offentliga visningen av konstverk som ägs av stat, landsting och kommun. IV är en kompensationsordning som fördelas via BUS (Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige) och som ges i form av ett årligt statligt budgetanslag. Bestämmelser om IV finns i förordning om individuell visningsersättning (SFS 1996:1605). Av förordningen framgår att ersättning får betalas till bild- och formkonstnärer för att deras verk i offentliga institutioners ägo visas för allmänheten eller används på något annat allmännyttigt sätt. Vidare anges att ersättningen syftar till att ge yrkesverksamma konstnärer ekonomisk och arbetsmässig trygghet. Av 20 § URL framgår att upphovsrätten är inskränkt på det sättet att ett konstverk får visas offentligt när konstnären överlåtit konstverket. Bestäm-

melserna medför att den offentligt ägda konsten får visas offentligt oavsett om konstnären erhåller IV eller inte. På samma sätt som biblioteksersättning (se avsnitt 28.4.1.1) bör IV betraktas som ett oberoende bidrag och utgör därför ingen omsättning enligt ML.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett konstverk enligt ML. Det bör i stället, trots sitt konstnärliga värde, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 %, medan i andra fallet transaktionen beskattas efter skattesatsen 25 %.

I en skrivelse har bl.a. frågan om yrkesmässig verksamhet och vilken skattesats som är tillämplig vid utbetalning av royalty till formgivare behandlats (RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120).

28.4.1.3 Musikaliska och sceniska verk

Musikaliska verk

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 %, såvida verket inte är ett reklamalster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklamalster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

STIM

En upphovsman till ett musikaliskt verk som är medlem i STIM (Svenska Tonsättare Internationella Musikbyrå) skyddas över hela världen. STIM bevakar endast den delen av upphovsmannens ekonomiska rätt som avser rätten att göra verket tillgängligt för allmänheten. De s.k. STIM-pengar som en upphovsman får är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Musik online

Skatteverkets inställning angående försäljning av musik online framgår av en skrivelse. Nedan följer en närmare redogörelse av skrivelsen (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120).

Frågan gäller beskattningskonsekvenserna för ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets webbplats. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets webbplats gör kunderna beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik. Enligt frågeställaren bör fråga vara om en upphovsrättslig upplåtelse som ska beskattas med 6 % mervärdesskatt. I skrivelsen görs följande bedömning:

Enligt Skatteverkets mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Det är dock av vikt att avgöra vad det är som egentligen överläts till kunden.

I förevarande fall angavs att kunden inte fick nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således gavs ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Det kan dock anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. Skatteverket menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt Skatteverkets mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt. Omsättningen kan inte heller anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärns framförande av konstnärligt verk som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 % är således tillämplig vid omsättningen inom landet.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skatte-

satsen 6 % är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till sceniska verk.

28.4.1.4 Filmverk m.m.

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd.

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 %. Reklam- och informationsfilm beskattas dock med 25 %.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överläts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier. I sådant fall är skattesatsen 6 % inte tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Filminspelning

Skatteverket anser att en utövande konstnärs prestation vid en filminspelning inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning är artistens framförande underordnat visningsrätten som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. I dessa fall är det därför fråga om ett skattepliktigt tillhandahållande. Om det är fråga om ersättning för upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet att göra och visa inspelningar etc. av framträdandet ska skattesatsen för detta tillhandahållande bestämmas till 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. För det fall tillhandahållandet i undantagsfall inte innefattar upplåtelse eller överlåtelse av sådan visningsrätt och det inte heller är fråga om upphovsrätt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML anser Skatteverket att det är fråga om ett tillhandahållande som är skattepliktigt med en skattesats om 25 %. När en artist tillhandahåller en prestation ska således avgöras om det är en sådan visningsrätt eller upphovsrätt som

artisten överlåter eller upplåter enligt avtalet mellan parterna eller om det är fråga om ett annat tillhandahållande. Skatteverket gör dock den tolkningen att det i normalfallet är fråga om överlåtelse eller upplåtelse av visningsrätter i dessa fall.

De personer som inte är utövande konstnärer utan arbetar med framträdandet indirekt, t.ex. regissörer och scenografer, kan i vissa fall upplåta eller överlåta sådana rättigheter som kan beskattas med en skattesats om 6 %. Det ska vara fråga om en sådan upphovsrätt som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Om tillhandahållandet inte avser någon av dessa rättigheter anser Skatteverket att dessa personer som indirekt medverkar i ett framträdande tillhandahåller en skattepliktig tjänst som ska beskattas med skattesatsen 25 % (Skatteverket 2010-01-29, dnr 131 51522-10/111).

**Gräns mot
reklamalster**

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, dvs. en reklamfilm.

**Manusförfattare
m.fl.**

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen 6 % tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

**Klippning av
film m.m.**

Omsättning av tjänster avseende framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film omfattas inte av den reducerade skattesatsen. Skattesatsen är 25 % oavsett vilken typ av film tjänsten avser. Exempel på sådana tjänster är mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning.

**Tekniker,
attributörer m.fl.**

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicier, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminköser, skräddare, skomakare, stylist, arkitekter, och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 % är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm.

Scenografiska tjänster

Kammarrätten har ansett att ett bolags tillhandahållande av scenografiska tjänster till SVT (Sveriges Television) för olika TV-program utgör överlåtelse av rättigheter till upphovsrättsskyddade verk och att den reducerade skattesatsen enligt 7 kap. 1 § första stycket 8 ML var tillämplig. Tjänsterna i fråga avsåg att utforma och göra dekor till nyhets- och sportprogram samt till program om nationaldagsfirandet på Skansen, Nobelprisutdelningen och en välgörenhetsgala i samband med tsunamikatastrofen. Kammarrätten fann, mot bakgrund av att kravet på verkshöjd och originalitet får anses vara måttlig i svensk rätt samt med beaktande av vad som upplysts i målet om de aktuella tjänsterna, att det klart framstod att tjänsterna omfattades av 1 § URL (KRNS 2008-05-05, mål nr 8795–97-07).

Intervjuinspelning

Skatterättsnämnden har ansett att filminspelning av intervjuer inte var att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 %. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget (SRN 1997-06-19).

Programledar- och producenttjänster

Regeringsrätten har ändrat ett förhandsbesked angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållande av programledare och producent var en sådan rättighetsupplåtelse som skulle beskattas med skattesatsen 6 %. Regeringsrätten ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avsåg överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt skulle tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avsåg producent- och programledartjänster för vilka skatt skulle tas ut med 25 %. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionellt och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program (RÅ 1999 ref. 9).

Se även kammarrättens domar, KRNS 2004-11-15, mål nr 735-03, 737-03, 743-03 m.fl., där uppdelning gjordes i enlighet med vad som framgår av RÅ 1999 ref. 9. Domarna överklagades men Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

**Kommentators-
tjänster**

Kammarrätten har i ett mål, avseende tillhandahållande av kommentatorstjänster före den 1 januari 1997, ansett att de aktuella kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd. Enligt då gällande regler skulle de därför undantas från skatteplikt (KRNS 2000-03-16, mål nr 1146-1999).

Kammarrätten har mot bakgrund av RÅ 1999 ref. 9 ansett att tyngdpunkten i avtalet bestod av programledar- och kommentatorstjänster för vilken skattesatsen var 25 %. Domen överklagades men Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd (KRNS 2004-11-15, mål nr 739-740-03).

**Program-
produktion**

Kammarrätten har prövat fråga om ersättning för programproduktion för TV var att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten. Länsrätten jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden var olik den som rådde i rättsfallet:

”Programledarens prestation gick där ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer.”

I förevarande mål ansåg länsrätten att bolaget hade haft ansvar för hela programproduktionen och att programmen i sig utgjorde verk vilka överläts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem. Länsrätten ansåg därför att det bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgjordes av upphovsrätt (KRNS 2001-09-28, mål nr 5052-2000).

**Programpresenta-
tioner för TV**

Kammarrätten har ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gällde tid före den 1 januari 1997. Domen avser visserligen gammal lagstiftning men har aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 % mervärdesskatt. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat

in på- och av presentationer till TV-program och levererat dem sändningsklara till TV-bolaget på s.k. betakassetter. Avtalet omfattade hela arbetet fram till sändningsfärdig produkt och specificerade ett flertal ingående tjänster. Kammarrätten anförde bl.a. följande:

”Programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är i stället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt andligt skapande i förevarande fall anses vara marginellt. Framförandet av informationen kan inte anses innefatta något egentligt nyskapande och risken för att två av varandra oberoende personer skulle komma att framföra informationen på ett väsentligen identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda kan de aktuella framförandena inte anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning.” (KRNS 2001-12-19, mål nr 2979-2000)

Se även kammarrättens dom KRNS 2004-11-15 mål nr 411-03 och 413-03. Domen överklagades men Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

28.4.1.5 Rättighet avseende fotografier, reklam m.m.

Skattesatsen 6 % för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men omfattar inte fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 % vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 %. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enstaka fotografier för publicering i tidskrift, framställning av vykort eller kalendrar, men även film där fråga inte är om del i det konstnärliga skapandet av ett filmverk.

Kammarrätten har ansett att ett visst program besitter erforderlig verkshöjd och därmed utgör filmverk och att fotografen genom sin medverkan ansågs som en av upphovsmännen till verket. Kammarrätten ansåg att inne-

börden av medverkan innebar att upphovsmännen överlät sin del av upphovsrätten till programmen och att skattesatsen 6 % därför var tillämplig (KRNS 2004-11-15, mål nr 2293-03 och 3932–3933-03).

Jämför även kammarrättens domar, KRNS 2004-11-15, mål nr 744-03, 863-03, 866-03 och 928–929-03 m.fl., där kammarrätten fann att det var ett rent tillhandahållande av tjänster som avsåg icke upphovsrättskapande filminspelning. Domarna överklagades men Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Reklamalster

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § andra stycket lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet eller tjänst.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

System eller program för ADB

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Skattesatsen 6 % gäller dock inte överlåtelse eller upplåtelse av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Informationsfilm

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex.

samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV-programmet Anslagstavlan i SVT.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Exempel på sådan informationsfilm är Boverkets information om bostadsbidrag. Normala inslag i nyhetsprogram, som t.ex. Rapport och Aktuellt i SVT, betraktas däremot inte som informationsfilm eftersom syftet med dessa får anses vara att rapportera. Som informationsfilm anses inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att fakta presenteras i en film innebär inte att det är fråga om en informationsfilm.

Översättningar och bearbetningar

För upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till andrahandsverk som utgör alster av fotografier, reklam, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information gäller också normalskattesatsen. Exempel på sådana andrahandsverk är översättningar av t.ex. filmtext till reklam- eller informationsfilmer och reklam- eller informationsbroschyrer.

28.4.2 Konserter m.m.

Tillträde till föreställningar

Skatteplikten är generell vid tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar. Någon skillnad görs inte mellan omsättning som sker i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, dvs. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 %, 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML, och gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar (jfr 1996/97:SkU6 s. 23).

Den som är arrangör gentemot publiken

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biograf-föreställning osv. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses enligt prop. 1989/90:111 s.195 t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks att

den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet.

Program och kataloger

För omsättning av program och kataloger för sådana konserter och övriga föreställningar gäller också skattesatsen 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Gräns mot annan underhållning

Den lägre skattesatsen för tillträde till konserter m.m. gäller inte för restaurangunderhållning och danstillställningar. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurangunderhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

Innan lagändringen 1997 (till generell skatteplikt) var tillträden till sådana föreställningar undantagna från skatteplikt. Därför är även äldre rättspraxis, rörande gränsdragningar avseende undantagets omfattning, fortfarande aktuell eftersom tjänsterna i ML:s nuvarande lydelse omfattas av en reducerad skattesats.

Musikrestaurang

Skatterättsnämnden har ansett att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang utgör ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav att gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. Skatterättsnämnden ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter de tagit fasta på vid bedömningen (SRN 1992-04-06).

Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

- Park** Skatterättsnämnden har bedömt i fråga om en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförbara föreställningar enligt ML. Nämnden fann att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen (SRN 1995-05-12).
- Musikgala** Regeringsrätten har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att entréavgift till musikgala skulle beskattas med 25 % mervärdesskatt. Regeringsrätten ansåg däremot att det var fråga om en konsertföreställning som skulle beskattas med 6 % mervärdesskatt. Enligt Regeringsrättens mening stod det klart att det i första hand var de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjorde tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar (RÅ 2003 ref. 24).
- Festival** Kammarrätten har i ett mål ansett att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg kammarrätten att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet. Domen överklagades men Regeringsrätten beviljade inte prövningstillstånd (KRSU 1996-03-20, mål nr 5401-1994).
- Skatteverkets syn på beskattning av entréavgifter till festivaler framgår av en skrivelse. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212).

Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. Skatteverket anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och liknande), vilket ska beskattas efter 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML.

När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna. När uppdelningsprincipen ska tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena. Det är dock alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

Magiker

Kammarrätten har ansett att den i målet aktuella trolleri-föreställningen var en sådan jämförlig föreställning som omfattades av undantaget från skatteplikt. Målet avsåg tid före lagändringen 1997 (KRNS 2001-10-30, mål nr 1214-2000).

Serveringsföretag

Om ett serveringsföretag mot en särskilt debiterad avgift arrangerar t.ex. en konsert ska avgiften beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar.

**Borttagen
avdrags-
begränsning**

Den särskilda avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML, som infördes den 1 januari 1997 i ML, för verksamheter som anordnar konserter, teater-, biografföreställningar m.m. har fr.o.m. den 1 januari 2008 upphört att gälla. Lagändringen har skett med anledning av att Regeringsrätten i tre förhandsbeskedsärende bedömt att bestämmelsen inte var förenlig med unionsrätten. Regeringsrätten ansåg att det enligt unionsrätten saknades stöd för att tillämpa avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML till nackdel för en skattskyldig vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. I skälen anförde Regeringsrätten bl.a. följande.

”EG-domstolen har uttalat att varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattenivån och att avdragsrätten därför måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet, se bl.a. EG-dom-

stolens dom i mål C-204/03, Kommissionen mot Spanien, p. 23. Domstolen har i nämnda dom (p. 25) vidare fastslagit att artikel 19.1 i det sjätte direktivet skall läsas mot bakgrund av artikel 17.5, som enligt sin ordalydelse endast är tillämplig på delvis skattskyldiga personer. Att artikel 19.1 således inte utgör en reglering som är tillämplig såväl på delvis som på fullt skattskyldiga personer innebär enligt EG-domstolen att avdragsrätten endast får begränsas för delvis skattskyldiga personer, genom att de i artikeln angivna subventionerna beaktas. Det framgår således av EG-domstolens dom att avdragsbegränsningsregeln i artikel 19.1 i sjätte direktivet endast kan åberopas vad gäller s.k. blandad verksamhet.” (RÅ 2006 ref. 47, RÅ 2006 not. 106 och RR 2006-06-26, mål nr 3980-03.)

Angående avdragsrätt i s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 14.4.

28.4.3 Ljud- och bildupptagning

Royalty m.m.

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt, se avsnitt 28.3.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av ett sådant framförande omfattas däremot inte av skattefriheten. Det innebär att royalty och andra ersättningar från skivbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning av en utövande konstnärs framförande, t.ex. en cd-skiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Hit räknas bl.a. ersättningar som utövande konstnärer och framställare av upptagningar av ljud eller rörliga bilder får med stöd av de s.k. närstående rättigheterna i URL, se avsnitt 28.2.5.

Musik online

Skatteverket anser att skattesatsen 6 % inte gäller vid försäljning av musik online (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120).

Skrivelsen refereras i avsnitt 28.4.1.3.

28.4.4 Djurparker

Skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker är 6 % (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

**Begreppet
djurpark**

Enligt mervärdesskattedirektivet, artikel 98.2 och punkten 7 i bilaga III, får en reducerad skattesats tillämpas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. I direktivet hänförs djurparkstillträde till gruppen konserter och andra föreställningar. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra djurparker till denna kategori i ML utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap.

I författningskommentaren, prop. 2000/2001:23 s. 20, uttalas vad som ska avses med djurpark i detta sammanhang:

”Med begreppet djurpark avses i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vi bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands.”

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådant godkännande räcker emellertid inte för att hänföra anläggningen till djurpark i ML:s mening. I författningskommentaren hänvisas även till den definition av djurpark som ges i rådets direktiv 1999/22/EG. Enligt direktivet avses permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter. Härutöver uppställs i direktivet krav på anläggningens drift, deltagande i forskning m.m. Sverige har ännu inte vidtagit någon lagstiftningsåtgärd med anledning av detta direktiv.

Ytterligare vägledning vid bedömningen kan sökas i djurparksföreningars etiska regler. I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler bl.a. anger att djurparken ska ingå i internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning ska bedrivas, att utrotningshotade arter ska hållas och att zoolog och veterinär ska vara knutna till parken.

Det poängteras emellertid i författningskommentaren att det inte ska ställas krav på medlemskap i en djurparksförening eller att anläggningen ska uppfylla alla regler som uppställs av föreningarna. Något krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizoon på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser eller dylikt. Inte heller ska den lägre skattesatsen gälla när djur uppvisas i anslutning till bondgårdar eller i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster.

Fristående anläggningar	Fristående anläggningar såsom delfinarier, akvarier, terrarier och tropikhus benämns normalt inte djurpark. För dessa får bedömningen om de kan hänföras till den kategori som beskattas med den lägre skattesatsen avse om de uppfyller djurskyddskraven och djurparksföreningarnas krav. Sådana anläggningar som sammantaget har den inriktningen som krävs av djurparker kan således, trots att de inte benämns djurpark i vanligt språkbruk, omfattas av djurparksbegreppet i ML.
Omfattning	Den lägre skattesatsen gäller enbart tillträde till och förevisning av djurparken. Om separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier, terrarier osv. i en djurpark ska även för sådana avgifter gälla den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls inom djurparken beskattas enligt allmänna regler. Det innebär att exempelvis servering, ponnyridning eller tivoliattraktioner mot särskild avgift beskattas enligt för omsättningen gällande skattesats.
Guidning	Även förevisning av djurparken omfattas av den lägre skattesatsen. En sådan förevisning kan ske genom personlig guide eller en rundtur med buss med information om djurarterna och djurparksverksamheten. Även om information sker genom ett inspelat band ska den lägre skattesatsen gälla.
Gemensam avgift	Om entréavgiften innefattar tillträde såväl till djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående skatten. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående skatten. Utgående och ingående skatt ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitten 11.7 och 14.4.
Program och kataloger	Omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker beskattas med 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

29 Massmedieområdet

29.1 Periodiska publikationer

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

Andra periodiska publikationer

Andra periodiska publikationer än de som beskrivs i detta avsnitt omfattas inte av undantaget. Omsättning av t.ex. dagspress och veckopress är därmed skattepliktig. Det bör dock noteras att vid import gäller reglerna för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § första stycket ML och avsnitt 5.3.4. Beträffande regler för import när det gäller varor av lägre värde, postorderförsäljning och utländska periodiska publikationer se 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och 2 kap. 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några generella bestämmelser som direkt motsvarar ML:s undantag för periodiska publikationer och framställningstjänster avseende publikationerna. Vissa tillhandahållanden kan omfattas av undantagen i artikel 132.1 l och n. Av artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet framgår att Sverige har rätt att från skatteplikt undanta bl.a. tjänster avseende framställning av tidskrifter för ideella organisationer.

Två kategorier

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier:

- medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),
- organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare i avsnitten 29.1.1 och 29.1.2.

Begreppet periodisk publikation

En grundläggande förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att publikationen betraktas som periodisk. Med periodisk publikation förstås en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året (3 kap. 16 § ML).

Framställningsteknik

En publikation bör, för att vara skattefri, framställas genom tryck. Med tryck förstås inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. Tekniken vid framställning av en pappersupplaga är således av underordnad betydelse.

Undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar (3 kap. 17 § ML). Undantagen är således inte tillämpliga på t.ex. publikationer via Internet, CD-ROM-skivor och mikrofiche, då dessa inte är att anse som varor utan som tjänster.

Yrkesmässig verksamhet

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt, se avsnitt 7.

Nedan följer en redogörelse över undantagen från skatteplikt inom massmedieområdet. En sammanställning över undantagen finns i bilaga 15.

29.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

3 kap. 13 § ML

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är undantaget från skatteplikt

- när publikationen tillhandahålls utan ersättning,
- när publikationen tillhandahålls utgivaren mot ersättning, eller
- när publikationen tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning (3 kap. 13 § ML).

Undantaget gäller även när en publikation förs in till landet för att tillhandahållas på motsvarande sätt som nämnts ovan.

Skatteverket anser att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av en sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar,

medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär av medlemsblad.

Serviceorgan

Skatteverket har behandlat frågan om undantaget från skatteplikt gäller när en sammanslutning gett i uppdrag åt ett servicebolag att hantera utgivningen. Av skrivelsen framgår att Skatteverket anser att ett servicebolag till en sammanslutning kan tillhandahålla periodiska medlemsblad skattefritt med stöd av 3 kap. 13 § ML. Med servicebolag förstås ett bolag som ägs av sammanslutningen eller av dess medlemmar. Dessutom ska bolagets verksamhet bestå i att tillhandahålla varor och tjänster till sammanslutningen eller att tillhandahålla sådana varor och tjänster som sammanslutningen annars skulle tillhandahålla (Skatteverket 2007-11-06, dnr 131 593610-07/111).

Servicebolag

Regeringsrätten ansåg i ett förhandsbeskedsärende med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt publikationens innehåll att den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från mervärdesskatt. Målet gällde ett servicebolag som ägdes till hälften var av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Revisorsamfundet (SRS). Servicebolaget skulle tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden i första hand till FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Informationen lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info som utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år (RÅ 1989 not. 278).

Fristående bolag

I ett förhandsbesked ansåg Skatterättsnämnden att en publikation inte längre kunde hänföras till ett periodiskt medlemsblad, då en förenings utgivning skulle övertas av ett aktiebolag. Eftersom det var fråga om ett helt fristående bolag, kunde bolaget inte heller betraktas som ett serviceorgan till föreningen (SRN 2005-06-16).

Innehållet

Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.

Det finns inte något krav på att publikationen ska innehålla en viss mängd redaktionell text. Publikationen kan därför bestå

enbart av sammanställningar av resultat, prisnoteringar eller kommande arrangemang. Om publikationens innehåll huvudsakligen består av annonser betraktas den som annonsblad och inte som medlemsblad.

Almanacka i medlemsblad

Skatterättsnämnden har prövat frågan om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Omständigheterna var i huvudsak följande. Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Den omständigheten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret ska anses som en särskilt utgiven publikation. Den ska därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap. 13 § ML. Därav följer också att tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning (SRN 2000-03-28).

Jubileumsbok

Skatterättsnämnden har prövat frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening, som även gav ut ett periodiskt medlemsblad, omfattades av undantaget för periodiska medlemsblad. Skatterättsnämnden ansåg att boken inte omfattades av nämnda undantagsbestämmelser. Skatterättsnämnden anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande till varandra. Nämnden konstaterade där efter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt och därav följde att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML var tillämpligt. En andra fråga gällde om det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av boken skulle medföra att föreningens verksamhet

var ett anse som yrkesmässig. Skatterättsnämnden besvarade även den frågan nekande (SRN 1999-11-24).

**Försäongs-
nummer,
matchtidning**

I ett förhandsbeskedsärende gav en idrottsförening ut dels ett s.k. försäongsnummer, dels matchtidningar. Försäongsnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Enligt Skatterättsnämndens mening var de, med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäongsnumret och matchtidningen, att anse som fristående publikationer i förhållande till varandra. Eftersom försäongsnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § första stycket 1 och 2 ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg Skatterättsnämnden att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § första stycket 1 och 2 ML (SRN 1992-07-16).

**Till annan än
medlem eller
anställd**

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med mervärdesskatt. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML, se avsnitt 29.1.4.

**Krav på medlems-
förhållande**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en tidskrift som utges av ett allmännyttigt bostadsbolag och tillhandahålls de boende inte är ett sådant periodiskt medlemsblad som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. Skatterättsnämnden ansåg att en grundläggande förutsättning för att undantaget ska bli tillämpligt är att det föreligger ett medlemsförhållande. Den förutsättningen var inte uppfylld i det aktuella ärendet. Domen

visar att undantaget för periodiska medlemsblad ska ges en restriktiv tolkning (RÅ 2003 not. 215).

Del av upplaga såld

Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av Regeringsrätten inte vara ett sådant tillhandahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Mervärdesskatt skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan (RSV Im 1976:24).

Kommunmedlemmar

En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad (RSV 1972:32.2).

Landsting

En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 exemplar, varav 14 000 exemplar distribuerades till personalen, ansågs utgöra personaltidning (RSV 1972:41.4).

Gratis utdelning

I ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked framgår att en tidskrift som delades ut gratis av en finsk förening i Sverige till finska hushåll ansågs utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter (RÅ 80 Aa 132).

Skatterättsnämnden har ansett att den aktuella publikationen omfattades av undantaget för medlemsblad. Publikationen gavs ut av en sammanslutning av bostadsrättsföreningar, mot ersättning till medlemmar och gratis till andra, och innehöll information om förhållanden som berörde de boende och reportage om olika aktiviteter i föreningarna (SRN 1997-12-16).

Skatterättsnämnden har i ett annat förhandsbesked ansett att ett periodiskt medlemsblad inte miste sin skattefrihet för framställningen för någon del av upplagen, när den utökades väsentligt för att delas ut gratis till andra än medlemmar. Framställningen av hela upplagen omfattades ändå av undantaget enligt 3 kap. 19 § första stycket ML. Enligt nämnden går inte publikationens karaktär av medlemsblad förlorad därför att den delas ut gratis i stor omfattning till andra än medlemmar (SRN 1997-10-21).

Okvalificerat undantag

Undantaget i 3 kap. 13 § ML är ett s.k. okvalificerat undantag och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

29.1.2 Organisationstidskrifter

Omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter undantas från skatteplikt (3 kap. 14 § ML).

Organ för sammanslutning	<p>Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.</p> <p>För att en publikation ska undantas från skatteplikt fordras alltså dels att sammanslutningen har ett visst syfte, dels att publikationen framstår som ett organ för sammanslutningen. Undantaget gäller både svenska och utländska publikationer.</p>
Idrottsligt ändamål	<p>Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål räknas enligt 3 kap. 14 § tredje stycket ML endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté.</p> <p>En publikation som gavs ut av SVEMO (Svenska Motorcykel- och Snöskoterförbundet), som var anslutet till Riksidrottsförbundet, ansågs utgöra en publikation som framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål (RÅ 1984 Aa 80).</p>
Försvarsfrämjande ändamål	<p>Som en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för försvarsfrämjande ändamål räknas enligt 3 kap. 14 § tredje stycket ML endast en sammanslutning som enligt gällande föreskrifter erhåller statligt stöd till sin verksamhet. Av förordning (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet framgår vilka sammanslutningar som verkar för sådant ändamål.</p>
Religiöst ändamål	<p>En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs i ett förhandsbesked utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål (RSV Im 1974:30 a).</p>
Politiskt ändamål	<p>Med politiskt ändamål avses i första hand den i opinionsbildande syfte bedrivna partipolitiska tidskriftsdebatten. Ett politiskt förbund som inte hade låtit registrera sig i samband med allmänna val och i övrigt inte uppträtt som politiskt parti fick inte sin tidning undantagen från skatteplikt (RÅ 84 Aa 132). En tidskrift som gavs ut av en lokalorganisation inom ett parti undantogs däremot från skatteplikt. Samma bedömning gjordes avseende ett organ för en organisation som har låtit registrera sig som parti vid ett kommunalval (RSV Im 1974:30 b).</p>

Miljövårdande ändamål	Med miljövårdande ändamål avses ett direkt miljövårdande intresse. Sammanslutningar som endast indirekt har en anknytning till miljövård, t.ex. en sammanslutning med medicinsk och läkarvetenskaplig inriktning, utgör inte en sådan sammanslutning som avses i 3 kap. 14 § ML.
Nykterhetsfrämjande ändamål	En socialpolitisk publikation med inriktning på frågor i första hand rörande narkotika och andra beroendeframkallande medel som utgavs av ett förbund ansågs i ett förhandsbesked utgöra en från skatteplikt undantagen organisationstidskrift. Förbundet verkade för att minska missbruk och beroende av narkotika och beroendeframkallande läkemedel. Verksamheten ansågs ha ett ändamål som faller inom ramen för vad som betecknas som nykterhetsfrämjande ändamål (SRN 2006-11-10).
Utgivare saknar betydelse	Det förhållandet att en publikation utges av en särskild stiftelse, en annan juridisk eller fysisk person utgör inte hinder för skattefrihet. Det avgörande är om tidningen är ett organ för en sammanslutning med ett sådant syfte som anges i 3 kap. 14 § ML.
Gäller alla omsättningar	Det bör observeras att undantaget för organisationstidskrifterna, till skillnad mot medlemsbladen och personaltidningarna, gäller i fråga om allt tillhandahållande, dvs. även vid omsättning i den allmänna handeln. Undantaget omfattar även införsel.
Okvalificerat undantag	Undantaget enligt 3 kap. 14 § ML är i likhet med undantaget i 3 kap. 13 § ML okvalificerat, dvs. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.
	29.1.3 Annonsering
Annons i publikationen	Omsättning av tjänst som avser införande eller ackquisition (dvs. anskaffning/förmedling) av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt (3 kap. 19 § första stycket 1 ML). Detta gäller även för den del av upplagan av ett medlemsblad eller av en personaltidning som säljs till utomstående. Undantaget gäller även annonsering i kassettidning.
Okvalificerat undantag	Undantaget är i likhet med undantaget för periodiska publikationer okvalificerat, dvs. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.
	29.1.4 Tjänst avseende framställning
3 kap. 19 § första stycket 2 ML	Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även distribution av upplagan och andra åtgärder som naturligt hänger samman med

framställningen. Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Med åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen förstås tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport av upplagan. Det bör särskilt noteras att lagstiftaren med begreppet framställning avser tekniskt inriktade tjänster. Det medför att t.ex. redaktionellt arbete, förmedling av bilder och text, administration m.m. inte utgör framställningstjänster.

Kvalificerat undantag

Undantaget är kvalificerat, dvs. det innebär att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger enligt 10 kap. 11 § ML.

Tjänsten ska tillhandahållas utgivaren

En förutsättning för att undantaget för framställnings- och kringtjänster ska bli tillämpligt är att tjänsten tillhandahålls utgivaren av den skattefria publikationen.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att kostnader som sökandebolaget fakturerar för sättning och tryckning, avseende skattebefriade periodiska publikationer, till Y AB inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML, eftersom Y AB inte är utgivare av publikationerna (SRN 2008-03-11).

Äldre tillämpning

För tid före den 1 januari 2003 var undantaget tillämpligt endast då tjänsten tillhandahölls av den som var att betrakta som framställare. Med framställare menades, enligt den tidigare lydelsen, den som teknisk-fysiskt utför framställningstjänster. I ett överklagat förhandsbesked ansåg Regeringsrätten att ett bolag som samordnade tjänster avseende produktion av en skattefri publikation inte var att betrakta som framställare eftersom bolaget inte utförde teknisk-fysiska framställningstjänster (RÅ 2001 not. 18).

Gällande tillämpning

Enligt nu gällande bestämmelser är det inte endast den tekniske framställaren som kan tillhandahålla skattefria framställnings- och kringtjänster. Även ett företag som endast samordnar tjänster vid produktion av en skattefri publikation, t.ex. genom upphandling av tjänster från underentreprenörer, kan omfattas av undantaget. Undantaget omfattar även företag som endast tillhandahåller s.k. kringtjänster. Som framgår ovan är en förutsättning att tjänsterna tillhandahålls direkt till utgivaren. Syftet bakom lagändringen (SFS 2002:1004) är att utgivaren inte ska belastas med mervärdesskatt vid den tekniska framställningen av publikationen och att skatte-situationen inte ska styras av vem som tillhandahåller tjänsten, se prop. 2002/03:5 s. 40. Av uttalanden i propositionen s. 42

framgår vidare att lagändringen inte är avsedd att ändra innebörden i begreppen framställningstjänst och kringtjänst. Den tolkning av begreppen som tidigare utvecklats i praxis gäller således fortfarande.

Exempel

AB X får i uppdrag av en ideell förening att samordna framställningen av ett periodiskt medlemsblad som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 13 § ML. AB X upphandlar olika tjänster såsom layout, tryckning av upplagan, anskaffning av annonsörer samt transport och distribution av upplagan från olika underentreprenörer. Det företag som anskaffat annonsörer fakturerar AB X utan mervärdesskatt eftersom tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 1 ML. Övriga underentreprenörer fakturerar med mervärdesskatt. AB X som tillhandahåller sina tjänster direkt åt utgivaren fakturerar utan mervärdesskatt eftersom undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är tillämpligt. Enligt 10 kap. 11 § första stycket ML har AB X rätt till återbetalning av ingående skatt.

Om föreningen i stället väljer att själv upphandla layout, tryckning, anskaffning av annonsörer, transport och distribution från olika företag så kan även dessa företag tillhandahålla sina tjänster skattefritt. Undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 1 ML blir tillämpligt för annonsförmedlingen och 3 kap. 19 § första stycket 2 ML blir tillämpligt på de tjänster som avser layout, tryckning, transport och distribution.

**Omsättning
av vara**

Regeringsrätten ansåg i två mål avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg Regeringsrätten, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13

och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning (RÅ 1995 not. 392 och RÅ 1995 not. 393).

Även i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden skulle det bolag som åtog sig att ta fram en periodisk publikation bl.a. svara för det redaktionella innehållet som artiklar, krönikor, reportage, bilder m.m. Därutöver skulle bolaget svara för framställning och distribution av publikationen. Med hänvisning till avgörandena av Regeringsrätten, RÅ 1995 not. 392 och 393, som återges närmast ovan ansåg Skatterättsnämnden att bolaget tillhandahöll en färdig publikation (vara) och dessutom vissa tjänster i form av distribution m.m. Bolaget ansågs omsätta ett sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML (SRN 2004-04-27).

Ej redaktionellt arbete

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden där nämnden ansåg att ett bolag omsatte framställningstjänster avseende periodiskt medlemsblad enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML. Bolaget utförde ett antal bearbetningar innan publikationen lämnades för tryckning. Det gällde bl.a. layout, bearbetning av text och bilder, bildrepro, inskanning, digital bearbetning av material inför bränning på tryckplåt, kontroll av typsnitt och färg på annonsmaterial, möte med tidningsredaktion och inplacering av annonser och textmaterial. I den mån det kunde ingå tjänster av redaktionellt slag i bolagets tillhandahållande ansågs de vara så obetydliga att de skulle bedömas vara underordnade framställningstjänsten (RÅ 2006 not. 12).

Även i ett annat förhandsbesked från Skatterättsnämnden som fastställts av Regeringsrätten bedömde Skatterättsnämnden att sökandes tillhandahållande av tjänster avseende montering av text och bilder i layoutprogram, rubriksättning m.m. i allt väsentligt fick anses ingå som ett led i det trycktekniska arbetet varför tillhandahållandet ingår som ett led i framställningen av den aktuella publikationen (RÅ 2006 not. 13).

29.2 Program och katalog

Verksamheten avgör

Från skatteplikt undantas omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML (3 kap. 18 § ML). Museer och andra, vars omsättning är helt eller delvis skattefri, blir följaktligen i motsvarande mån inte skattskyldiga för sin omsättning av program och kataloger.

Från skatteplikt undantas även omsättning av tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 3 kap. 18 § ML. Däremot undantas inte omsättning av tjänster som avser ackquisition (dvs. anskaffning/förmedling) av annonserna (3 kap. 19 § andra stycket ML).

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut mervärdesskatt vid leverans av en tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skatteplikt föreligger för import och gemenskapsinterna förvärv (GIF) av program eller katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Matchtidning innehållande laguppställningar m.m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 29.1.1.

29.3 Radio och TV

Statsfinansiering

Undantaget enligt 3 kap. 20 § ML gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:111 s. 95 motiverats med bolagens ställning som public serviceföretag och med sättet för finansieringen.

Kabel- och betaltelevisionföretagens verksamhet omfattas inte av undantaget. De avgifter de tar ut av kunderna medför därför skattskyldighet.

I prop. 1989/90:111 har angivits att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet till mervärdesskatt inte föreligger. Uttalandet ska ses mot bakgrund av att närradioverksamhet och rundradiosändningar vid den tidpunkten i princip var bidragsfinansierade samt att det fanns begränsningar i rätten att använda kommersiell reklam (SOU 1989:35 s.173). Radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangsavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).

30 Restaurang- och cateringtjänster

30.1 Inledning

Omsättning av livsmedel beskattas enligt skattesatsen 12 %. Hur livsmedel definieras framgår av 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML. Den lägre skattsatsen gäller endast när livsmedel omsätts som varor. Den gäller inte för livsmedel som ingår i restaurang- eller cateringtjänster. Restaurang- och cateringtjänster beskattas enligt den generella skattesatsen 25 %.

Serveringstjänst

Begreppet serveringstjänst har använts i ML för att beskriva sådana tillhandahållanden som förutom mat, även innehåller andra tjänster som dukning, servering, avdukning m.m. Inom EU-rätten används begreppet restaurang- och cateringtjänst för samma prestation. Genom lagändring den 1 januari 2010 har begreppet restaurang- eller cateringtjänster införts i ML genom bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. 13 och 14 §§ ML, se vidare avsnitt 10.5.7. Begreppet serveringstjänster i 4 kap. 2 § ML har ändrats till restaurang- eller cateringtjänster.

Att serveringstjänster byts ut mot restaurang- eller cateringtjänster i 4 kap. 2 § ML anges ha följdändringskaraktär (prop. 2009/10:15 s. 111). Skatteverket anser att serveringstjänster respektive restaurang- och cateringtjänster avser likadana tillhandahållanden mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111). Redogörelsen nedan innefattar vissa delar av nämnda skrivelse.

Restaurang- och cateringtjänst

För att det ska vara fråga om restaurang- eller cateringtjänst och därmed även serveringstjänst anser Skatteverket att det förutom mat och/eller dryck även ska tillhandahållas andra tjänster samtidigt. Dessa andra tjänster ska ha en direkt anknytning till tillhandahållandet av maten och drycken. Sådana tjänster är t.ex. dukning, servering, avdukning, diskning och rätten att nyttja särskild lokal och utrustning i form av bord, stolar m.m. Skillnaden mellan restaurang- och cateringtjänst 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.

Cateringtjänst

Skatteverket anser att med begreppet cateringtjänst avses i detta sammanhang inte begreppet såsom det förstås i allmänt språkbruk. Här avses endast sådan catering som innebär att mat och/eller dryck tillhandahålls tillsammans med tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat och/eller dryck. Om tillhandahållande av mat och/eller dryck sker i annans lokal och även andra tjänster såsom dukning, servering, diskning m.m. ingår är tillhandahållandet att anse som en cateringtjänst.

Restaurangverksamhet

EU-domstolen har, uttalat sig om vad som karaktäriserar en restaurangverksamhet. Av domen framgår att en restaurangverksamhet är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. Domstolen uttalar att restaurangverksamhet således kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen (C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, punkterna 13 och 14).

Dricks, serveringsavgift

Skatteverket anser att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften är en ersättning som faller utanför ML:s regler. Som stöd härför åberopas EU-domen C-16/93, Tolsma. I sammanhanget nämns i skrivelsen att annorlunda gäller beträffande serveringsavgift. Avgiften inkluderas vanligtvis i priset. Om avgift i stället debiteras särskilt ska den ändå ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten (RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120).

EU-domstolen har uttalat att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala, dvs. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

30.2 Gränsdragning mot varuförsäljning

Av EU-domstolens uttalande framgår att begreppet restaurangtjänst inte omfattar försäljning av livsmedel för avhämtning där några tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats av livsmedlen inte ingår (C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, punkt 14).

Hämtmat

Mer allmänt uttryckt betyder detta att t.ex. färdiglagad mat som köps i en mataffär, köps och hämtas i en s.k. take-away restaurang eller köps och levereras från en restaurang utgör leveranser av vara (prop. 2009/10:15 s. 109).

Catering av vara

Skatteverket anser att försäljning av mat som kunden hämtar själv eller som körs ut till kunden inte omfattas av begreppet cateringtjänst. En transporttjänst är inte en sådan tjänst, som enligt det ovan angivna, har en direkt anknytning till mat- och dryckesförsäljningen. Sådana tillhandahållanden utgör i stället catering av vara, alltså varuförsäljning (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111).

Livsmedel eller serveringstjänst

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmat till bolagets anställda utgör serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. Maten levererades till en personalmatsal i kantiner. Personalen försåg sig själv med mat, hämtade porslin, bestick m.m. och plockade också in använt porslin i utställda diskkorgar. Någon serveringsinsats skedde inte från arbetsgivarens sida (RÅ 2005 not. 51).

I ett annat förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att den i ansökan bedrivna verksamheten var att anse som lunchrestaurangverksamhet och att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Bolaget bedrev restaurangverksamheten företrädesvis i form av personalserveringar på olika platser. Bolaget tillagade mat i uppdragsgivarens kök, ställde ut kantiner med mat på särskilda serveringsbord där det även fanns måltidstryck, sallad och bröd. De anställda åt sin lunch vid bord som ställts upp i närheten av serveringsborden i ett gemensamt utrymme i anslutning till uppdragsgivarens entré. Bolagets personal tog emot betalning och svarade för diskning (SRN 2003-02-27).

30.3 Restaurang- eller cateringtjänst i samband med andra tillhandahållanden

Vid gemensam ersättning för flera tjänster, för vilka olika beskattningsregler gäller, ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. En sådan uppdelning ska göras även när skatt tas ut med olika procentsatser. Jämför 7 kap. 7 § ML.

Konserter m.m.

Vid gemensam ersättning för restaurang- eller cateringtjänst och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska mervärdesskatt för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

Entré till musikrestaurang

Frågan hur en musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har bedömts i ett förhandsbesked 1992. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. Skatterättsnämnden uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgör något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 %. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML.

Hotelltjänster

Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska en uppdelning göras av ersättningen.

Oavsett om förtäringen tillhandahålls i frukostmatsal eller annan restauranglokal, eller om den serveras på hotellrum bör enligt Skatteverkets mening den delen av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning.

Hotellfrukost

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden meddelat att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost. Sökanden, ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost eller att få en reducering av rumspriset

genom att avstå från frukosten. Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt ska således enligt 7 kap. 1 § första stycket jämfört med 7 § andra stycket ML tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten (RÅ 2001 ref. 69).

Personbefordran Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske.

Skatteverket anser att en uppdelning inte behöver göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.

Förtäring ingår i paketpris Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt har bedömts i ett förhandsbesked. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med 12 % som motsvarade skattesatsen för hotellrumsuthyrning och den skattesats som då även gällde för personbefordran. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatt ska tas ut med 21 %, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen (SRN 1994-06-23).

Angående vinstmarginalbeskattning av resetjänster, se avsnitt 31.

Servicehus Kammarrätten har ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Kammarrätten – liksom skattemyndigheten och länsrätten – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. Kammarrätten ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten (KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998).

30.4 Kost åt personal

30.4.1 Restaurang- eller cateringverksamhet i egen regi

Sammanfattningsvis kan sägas att tillhandahållande av kost åt egen personal – med ett undantag för nedan berörda 30 000 kronorsgräns – ska föranleda skattskyldighet. Omsättningen beräknas till summan av uppburen ersättning. I vissa fall kan uttagsbeskattning eller omvärdering av beskattningsunderlaget ske. Skattskyldighet föreligger oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller ej. Detta gäller även statlig och kommunal verksamhet. I 3 kap. 29 § ML finns bestämmelser om undantag för kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov. Tillhandahållande av fri kost åt kommunanställd personal omfattas inte av detta undantag då sådant tillhandahållande inte utgör uttag för kommunens eget behov.

30 000 kr-gränsen

Om arbetsgivaren bedriver en verksamhet i övrigt som inte till någon del medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Att verksamheten då anses som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet framgår av 4 kap. 2 § ML.

Marknadsvärde

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av Skatteverket årligen fastställda schablonvärdet för fri kost.

Personal

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam.

30.4.2 Fri eller subventionerad kost

Det är vanligt att en arbetsgivare på ett eller annat sätt subventionerar de anställdas kost eller att han tillhandahåller kosten utan kostnad för de anställda.

Uttagsbeskattning

I en personalrestaurang som bedrivs i egen regi där arbetsgivaren tillhandahåller fria måltider åt sin personal blir uttagsbeskattning aktuell. Se avsnitt 6.6.2.1.

Personalvårdsförmån

Vad som utgör skattefri personalvårdsförmån vid inkomstbeskattningen ska inte uttagsbeskattas enligt ML.

Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11 § IL bör inte hänföras till kost åt personal som ska uttagsbeskattas enligt ML. Detsamma bör gälla sedvanliga representationsmåltider, jfr 16 kap. 2 § IL. Se vidare avsnitt 30.4.3.

**Beskattnings-
underlag/fri kost**

Uttag anses ha skett endast i det fall då arbetsgivare tillhandahåller kost åt sin personal utan ersättning. Beskattningsunderlaget utgörs av den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla måltiden (7 kap. 3 § första stycket 2 b ML). Till skillnad från vad som gäller vid inkomstbeskattningen är underlaget för uttagsbeskattning enligt ML ett belopp exklusive vinst.

**Beskattnings-
underlag/
subventionerad
kost**

Då arbetsgivaren tillhandahåller kost till ett subventionerat pris utgörs beskattningsunderlaget, enligt huvudregeln, av det belopp som den anställde faktiskt betalar för kosten. Om arbetsgivaren tillhandahåller en arbetstagar kost till ett pris som understiger marknadsvärdet kan beskattningsunderlaget komma att omvärderas till marknadsvärdet, se avsnitt 11.6. Skatteverket har i en skrivelse redogjort för verkets syn när det gäller omvärdering av beskattningsunderlag i det fall anställda får köpa måltider till reducerat pris (Skatteverket 2008-11-05, dnr 131 643753-08/111. En sammanfattning av skrivelsen finns i avsnitt 11.6.4.

**Pedagogiska
måltider m.m.**

I vissa fall då arbetsgivaren tillhandahåller kost utan vederlag sker ingen uttagsbeskattning. Detta gäller när kost tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde erlägger betalning för kosten ska mervärdesskatt anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren. Även om denna betalning understiger marknadsvärdet blir det inte aktuellt med någon omvärdering av beskattningsunderlaget i sådana situationer.

Måltidskuponger

Måltidskuponger är en slags voucher dvs. ett slags värdebevis, som möjliggör en kommande konsumtion. Om måltidskupongen säljs av den som tillhandahåller kosten får kupongen anses vara en sådan enfunktionsvoucher för vilken skattskyldighet inträder i samband med att betalning erläggs.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som för annan förtäring i ett antal

restauranger, utgör inte ett skattepliktigt tillhandahållande av kost. Dessa måltidskuponger är sådana flerfunktionsvouchers för vilka skattskyldighet inträder först i samband med att den framtida konsumtionen sker. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Arbetsgivarens förvärv av kuponger medför ingen avdragsrätt för ingående skatt, eftersom säljaren inte ska redovisa utgående skatt på kupongvärdet. Någon uttagsbeskattning för arbetsgivaren blir därför inte heller aktuell. Kostnaden för måltidskupongerna utgör en lönekostnad för arbetsgivaren och en löneförmån för den anställda.

För ytterligare information om voucher, se avsnitt 4.7.3.

30.4.3 Vissa specialfall

Entreprenörer

Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för tillhandahållandet. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans serveringsrörelse.

Om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag ur arbetsgivarens verksamhet enligt ML. De kostnader som arbetsgivaren har för dessa tillhandahållanden utgör inte förvärv för hans skattepliktiga verksamhet. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag till denne. Bidraget motsvaras inte av en motprestation från entreprenören till arbetsgivaren. Fråga är således inte om någon omsättning. Entreprenören ska inte redovisa någon mervärdesskatt på värdet av subventionen. Arbetsgivaren har inte avdragsrätt för ingående skatt avseende kostnader för lokalen eller inventarierna då kostnaderna inte kan anses som förvärv för arbetsgivarens verksamhet, jfr 8 kap. 3 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

Om arbetsgivaren erlägger betalning som ersättning för tillhandahållna serveringstjänster till entreprenören har han inte avdragsrätt för den mervärdesskatt som ingår i hans betalning, eftersom denna avser den anställdes privata konsumtion. Hur andra bidrag eller ersättningar från arbetsgivaren ska behandlas får bedömas i varje enskilt fall.

**Arbetsgivares
avdragsrätt**

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked av vilket framgår att ett företag inte har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv för personalmatsal som bedrivs av fristående entreprenör. De ifrågavarande förvärven är 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 (RÅ 2008 not. 76). Se vidare avsnitt 14.5.8.

Ett bolag som bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet har av kammarrätten vägrats avdrag för ingående skatt avseende kostnader hänförliga till restauranglokaler som kostnadsfritt uppläts till fristående entreprenör som i sin tur bedrev restaurangverksamheten (KRSU 2003-11-25, mål nr 250-02).

**Skattepliktig
subvention till
entreprenör**

Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked 1993 att ersättningen från arbetsgivaren till entreprenören avsåg tillhandahållanden av skattepliktiga serveringstjänster. I det aktuella fallet hade arbetsgivaren garanterat restaurangföretaget full kostnadstäckning i rörelsen och betalade även månadsvis entreprenörsersättning att täcka administrativa kostnader inklusive handelsvinst.

**Skattefri
subvention till
entreprenör**

Kammarrätten har ansett att det belopp som en förening i egenskap av entreprenör erhållit från en arbetsgivare för att täcka underskott i föreningens restaurangverksamhet inte var att anse som vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster. Kammarrätten uttalade därvid bl.a. följande: "För att nämnda belopp skall räknas in i föreningens till mervärdesskatt skattepliktiga omsättning synes i princip böra krävas att utgivandet är förenat med sådana villkor att ifrågavarande belopp kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Vad som förekommit i målet ger inte stöd för antagande att de utgivna beloppen beräknats på grundval av antalet serverade måltider eller någon annan omsättningsrelaterad grund. Kammarrätten finner att tillräckliga skäl för att hänföra beloppen i fråga till vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster inte visats föreligga." (KRNS 1996-02-29, mål nr 10875-79-1994, avseende tidsperioderna 1985-1989). Kammarrätten ansåg således att det var en bevisfråga huruvida beloppet kunde anses utgöra ersättning för tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster. Rättsfallet är därför inte jämförbart med förhandsbeskedet från 1993 och kan därför inte heller anses vara motstridigt mot förhandsbeskedet.

Kammarrätten har prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående skatt avseende utbetald ersättning till entreprenör som bedriver företagsrestaurang i arbetsgivarens lokaler. Ersättningen utgjorde, enligt avtalet mellan parterna, kostnadsersättning för entreprenörens direkta kostnader och en månatlig ledningsersättning. Kammarrätten fann att utgivna belopp i allt väsentligt rörde sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion och därför inte avser bolagets byggverksamhet. Kammarrätten menade vidare att ersättning, som utbetalas till entreprenör på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra vederlag för tillhandahållen tjänst, inte kan anses ingå i entreprenörens skattepliktiga omsättning och att arbetsgivaren därmed saknar avdragsrätt (KRNS 1997-11-20, mål nr 813–814-1996).

Anställds kost vid tjänsteresor

Det är inte ovanligt att arbetsgivare betalar de faktiska kostnaderna för anställds måltid vid tjänsteresor. Av avsnitt 14.5.8 framgår vad som gäller beträffande arbetsgivarens avdragsrätt för sådana kostnader.

Representation

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalrestaurang (direktionsmatsal, brukshotell och dylikt). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets primära verksamhet. Om företaget är skattskyldigt för den verksamheten föreligger avdrags- eller återbetalningsrätt för de aktuella förvärven enligt de allmänna reglerna, jfr 8 kap. 9 § ML. Uttagsbeskattning ska inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

EU-domstolen har uttalat att det föreligger avdragsrätt för utgifter som avser företags personalmatsalars servering av fria måltider till affärskontakter och personal i samband med sammanträden. Målet handlade primärt om omfattningen av medlemsstaters befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten (C-371/07, AstraZeneca).

31 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster

31.1 Inledning

Bakgrund

En researrangörs huvudsakliga verksamhet kan sägas bestå i omsättning och marknadsföring av resor till allmänheten där de i resorna ingående tjänsterna och varorna köps in från trafikföretag, hotell, restauranger m.fl. eller förmedlas i eget namn till allmänheten för flygbolagets, hotellets m.fl. räkning. De omständigheter som gör denna verksamhet speciell är främst dels att det bakom ett reseköp ligger minst ett trepartsförhållande (en resenär – en researrangör/resebyrå – en säljare av varor eller tjänster), dels att de i reseköpet ingående varorna och tjänsterna kan anses bli konsumerade i ett eller flera andra länder. Bland annat dessa omständigheter har medfört att EU har funnit det mest ändamålsenligt att skapa ett särskilt regelsystem för den del av verksamheten, som består i att en resebyrå eller researrangör för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster. Fördelen med det särskilda regelsystemet är att en researrangör inte behöver registreras till mervärdesskatt i alla de länder där han omsätter tjänster, t.ex. hotelltjänster, utan normalt endast i det land där han har ett fast etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls.

På grund av ovanstående skäl beskattas resetjänster genom tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Denna teknik bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt i avtalat pris för en vara eller en tjänst.

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för reseområdet återfinns i 9 b kap. ML som motsvarar artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet.

Destinations- principen

Beskattningstekniken för reseföretag kan sägas vara baserad på destinationsprincipen eftersom beskattningen av reseföretagets marginal vad avser resor inom EU indirekt resulterar i att resenärens konsumtion beskattas i de medlemsländer där till-

handahållandena faktiskt äger rum. Reseföretaget kan sägas träda i resenärens ställe såtillvida att den får bära den (utländska) mervärdesskatt som resenären ska betala för resan. Trots att beskattningslandet är det land där reseföretaget verkar innebär ordningen – genom att marginalen beräknas utifrån vad resenären betalat exklusive mervärdesskatt och genom att reseföretaget inte har avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till omsättningen av varorna och tjänsterna – att resenärens konsumtion beskattas där den sker. Vinstmarginalbeskattningen är inte tillämplig på sådana transaktioner som andra näringsidkare utför åt reseföretaget utanför EU som ett led i omsättningen av resetjänsten.

Mellanhand

Eftersom vinstmarginalbeskattningsreglerna endast avser reseföretag som handlar i eget namn och använder varor och tjänster från andra näringsidkare kommer beskattningen av reseföretagets tillhandahållanden att bli beroende av på vilket sätt de genomförs. Särordningen tillämpas således inte vid sådan omsättning där reseföretaget endast handlar som mellanhand och i avräkningskonto redovisar belopp som erhållits från kunden som ersättning för utlägg i kundens namn och för dennes räkning. Om reseföretaget exempelvis enbart förmedlar hotell- eller transporttjänster mellan sin uppdragsgivare och kunden beskattas provisionen på förmedlingstjänsten och beskattning sker i det land denna ska anses omsatt enligt reglerna om omsättningsland för förmedlingstjänster.

Resetjänst

Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av marginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar ska enligt 9 b kap. ML vara uppfyllda för att marginalbeskattning ska ske.

Resebyrån ska

1. handla i eget namn (se avsnitt 31.3.1) och
2. som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning, se avsnitt 31.3.2.

Marginalmetoden

Mervärdesskatten beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exklusive mervärdesskatten på marginalen är beskattningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som

tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Resenärens pris inkl. marginalsatt	5 000 kr
Avgår: Resebyråns kostnader inkl. mer- värdessatt för inköp av t.ex. transport-, hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster som kommer resenären direkt till godo	4 200 kr
Marginal inkl. marginalsatt	800 kr

Avdragsrätt Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående skatt begränsas.

Schablonmarginal Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser Skatteverket att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris, se avsnitt 31.4.3.

Skattesats Skattesatsen är 25 % oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

Marginalbeskattning inom EU Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EU och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EU gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EU tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EU, se avsnitt 31.6.1.

Näringsidkare med avdragsrätt Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser, se avsnitt 31.8.

31.2 Definitioner m.m.

31.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör.

Med resebyrå eller researrangör bör enligt Skatteverket förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i

9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 31.3.1.

31.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för marginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

Resemoment

Bestämmelserna i 9 b kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer (9 b kap. 1 § ML). Enligt Skatteverket innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att marginalbeskattning ska kunna ske.

EU-domstolen har bedömt att det i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte finns något uttryckligt krav på att reseföretaget ska tillhandahålla transporten. Företaget organiserade turistresor och erbjöd bl.a. sina kunder ”bilsemester” där kunden använde sin egen bil och företaget tillhandahöll inkvarteringen (C-163/91, Van Ginkel).

ML ska alltid tolkas i ljuset av unionsrätten och om en nationell bestämmelse strider mot en direktivbestämmelse som är klar, precis och ovillkorlig kan den få direkt effekt. Oavsett om 9 b kap. 1 § ML kan anses EU-konform eller inte har en skattskyldig, som tillhandahåller exempelvis en sådan hotelltjänst som enligt en unionsrättslig tolkning utgör en resetjänst men inte enligt ML, rätt att få tillämpa marginalmetoden på tillhandahållandet. Däremot har det betydelse för tillämpningen av bestämmelsen gentemot en skattskyldig om den kan anses EU-konform eller inte. Om bestämmelsen inte är EU-konform kan en tillämpning enligt direktivbestämmelsen inte få företräde framför den nationella bestämmelsen när det är till nackdel för den skattskyldige, dvs. ML:s bestämmelse kan i sådant fall inte tolkas i ljuset av direktivet.

Resetjänstens karaktär

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska enligt lagen

om paketresor bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

Varierade resor

Såsom nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 31.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, dvs. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).
- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.
- Språkresor

Inte bara turistresor

EU-domstolen har ansett att en arrangör av språkresor, high school-program och college-program med utlandsvistelse under tre till tio månader, skulle omfattas av bestämmelserna om marginalbeskattning (C-200/04, iSt).

Domstolen konstaterade att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som ska tillämpas på resebyråer och turistresearrangörer också föreligger i de fall då den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. EU-domstolen anförde i punkt 22 i domen att en tolkning enligt vilken bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning endast skulle tillämpas på aktörer som är resebyråer eller turistresearrangörer i ordens vanliga bemärkelse skulle medföra att likadana tjänster omfattades av olika bestämmelser beroende på den ekonomiska aktörens formella benämning.

EU-domstolen konstaterade även att tjänsterna avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta hade en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset. Dessa tjänster kunde därför inte likställas med rena kringtjänster.

31.2.3 Resenär

Bestämmelserna om marginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt Skatteverket avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidare säljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidare säljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

31.3 Förutsättningar för marginalbeskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning, jfr avsnitt 31.1.

31.3.1 I eget namn

Resenärens avtalspart

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88 s. 351).

Arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet (9 § lagen (1992:1672) om paketresor). Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EU-direktiv.

Arrangörsansvar

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas.

Det bör noteras att krav på resegaranti även förekommer i situationer då det inte är fråga om resetjänst enligt 9 b kap. ML.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 31.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidare säljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt Skatteverkets uppfattning, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.

Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

Resebyrån uppstår vanligen provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Resebyrås egna researrangemang

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt Skatteverket anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

**Resebyrås
biljettbeställning**

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt Skatteverket vara densamma oberoende av om beställningen avser en enstaka biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer och oberoende av vem som uppbär likviden för resan.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet, jfr avsnitt 31.6.3.

Om reseföretaget i stället övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären och upprättar ett eget resedokument och tillämpar en självständig prissättning, bör reseföretaget enligt Skatteverkets uppfattning anses handla i eget namn. Detta bör enligt Skatteverkets uppfattning gälla även vid försäljning av s.k. seat only (flygstol) till en resenär, dvs. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Seat only

Regeringsrätten har ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågan gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en resetjänst enligt 9 b kap. ML, dvs. en omsättning som ska marginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. Regeringsrätten konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den avgörande skillnaden ansåg Regeringsrätten vara att det, enligt vad företaget upplyst, var företaget som var kundens motpart när det gällde det ena slaget av biljetter och flygbolaget som var kundens motpart när det gällde det andra slaget av biljetter. Regeringsrätten fann att det innebar att företaget handlade i eget namn i det första fallet och i annans namn i det senare fallet. Företaget skulle således tillämpa marginalmetoden

enligt 9 b kap. ML endast i det fall företaget utgjorde kundens motpart (RÅ 2003 ref. 32).

Regeringsrätten ansåg sig ha stöd av EU-domen C-163/91, Van Ginkel, i vilken – angående rekvisitet att resebyrå ska handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn ska tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Kurs i utlandet

Regeringsrätten ansåg i ett förhandsbesked att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören. Regeringsrätten ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avsågs i dåvarande 5 kap. 7 § andra stycket 5 ML. Regeringsrätten uttalade avslutningsvis att det av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster ska beskattas enligt ML:s allmänna regler (RÅ 1997 not. 82). När det gäller frågan om omsättningsland för kurser se vidare avsnitt 10.5.5.1.

Eftersom den anlitade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. Skatteverkets uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för marginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

31.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

Direkt till godo

En annan förutsättning för marginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, dvs. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum,

mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

**Förvärv av
minst en tjänst**

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt Skatteverket anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra näringsidkare ska vara uppfyllt, jfr avsnitt 31.2.2.

**Egen transport
inkl. färja**

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar färjetransporten från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten är en förutsättning för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser Skatteverket att marginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t.ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för marginalbeskattning i regel uppfyllda.

31.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster (egenproducerade tjänster), ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop. 1994/95:202 s. 64).

**Egenproducerad
deltjänst**

Hur beskattning ska ske av en resa som både består av tjänster som reseföretaget förvärvar från andra näringsidkare och av tjänster som är egenproducerade, framgår varken av ML eller av mervärdesskattedirektivet. Denna fråga har behandlats av EU-domstolen. I det målet bestod resepaketet dels av hotellvistelse i researrangörens eget hotell i England, dels av busstransporter till hotellet från ett antal orter i andra delar av England. Hotellägaren förvärvade busstransporterna från andra näringsidkare. EU-domstolen ansåg att marginalmetoden endast skulle tillämpas på de inköpta tjänsterna (Förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin).

ML:s allmänna bestämmelser	Värdet av de egenproducerade deltjänsterna, i det här fallet hotelltjänsterna, skulle därför avskiljas från paketpriset och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.
Värdering av den egna tjänsten	Domen ger däremot endast delvis besked om hur den egenproducerade deltjänsten ska värderas. Den frågan behandlas dock i en senare EU-dom. I det målet utgjordes de egenproducerade deltjänsterna av flygtransporter i researrangörens eget flygbolag. Inkvartering av resenärerna inköptes från andra näringsidkare (C-291/03, MyTravel).
Två metoder	<p>Den centrala frågan i målet var om det kunde tillåtas att researrangören, som hade värderat de egenproducerade flygtransporterna enligt en metod som var baserad på faktiska kostnader (se kantrubrik ”Faktiska kostnader” nedan), i stället avskilde dessa tjänster enligt en marknadsvärde metod.</p> <p>EU-domstolen klargjorde att, om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde för den egenproducerade deltjänsten, ska detta värde avskiljas från totalpriset. I sådant fall får researrangören använda metoden som baseras på faktiska kostnader endast om denna metod ger en riktig bild av paketets faktiska struktur, som EU-domstolen uttryckte det.</p>
Marknadsvärde-metoden	Eftersom marknadsvärde metoden ska användas om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde får denna metod anses utgöra huvudmetod. Marknadsvärdet för t.ex. en flygstol som ingår i ett paketpris för en resa ansågs motsvara det pris som arrangören tar ut vid en separat försäljning av enbart flygstol. Eftersom priserna kan variera i betydande grad förordade EU-domstolen att ett genomsnittsvärde av researrangörens separat sålda tjänster av motsvarande slag skulle användas.
Faktiska kostnader	Skatteverket tolkar EU-domen så att en egenproducerad deltjänst normalt ska avskiljas från en resas totalpris med utgångspunkt i företagets faktiska kostnader endast om det saknas ett känt marknadsvärde i företaget som kan åsättas den egenproducerade tjänsten. Metoden som utgår från företagets faktiska kostnader innebär att från resans totalpris ska avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t.ex. betala 5 000 kr för en bussresa som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 % av samtliga deltjänsters kostnader

(4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 % av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, är relativt komplicerad. Skatteverket bedömer dock att metoden behöver användas endast undantagsvis.

31.4 Beskattningsunderlag

31.4.1 Inledning

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal (9 b kap. 2 § första stycket ML). Mervärdesskatten på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget (9 b kap. 2 § tredje stycket ML).

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, dvs. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 2 § andra stycket ML). Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Dessa ska oberoende av om så är fallet omfattas av marginalbeskattningen.

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för marginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

Avbeställnings- skydd m.m.

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

Avbokningsavgift

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas på grund av sjukdom, får resenären i allmänhet betala en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa mervärdesskatt på den erhållna avbokningsavgiften.

Reseförsäkring En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, dvs. att resenären är försäkringstagare.

31.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldighetens inträde Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo, jfr avsnitt 31.3.2.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exklusive mervärdesskatt. Vid framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inklusive mervärdesskatt (6 %) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inklusive mervärdesskatt (6 %) till en teater.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris exkl. marginalskatt	1 000 kr
Transportkostnad inkl. mervärdesskatt	- 500 kr
Teaterbiljett inkl. mervärdesskatt	- 400 kr
Marginal exkl. marginalskatt	100 kr

Eftersom resenärens pris ovan inte inkluderar marginalskatt utgör den framräknade marginalen 100 kr även beskattningsunderlag.

Marginalskatt (25 % av 100 kr)	25 kr
--------------------------------	-------

Det totala priset inklusive mervärdesskatt för resenären blir därför 1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer mervärdesskatt än den framräknade marginalskatten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inklusive mervärdesskatt. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt på inköp som kommer resenären direkt till godo, jfr avsnitt 31.5. I resenärens pris ingår därför även en dold mervärdesskatt som reseföretaget har fått kostnadsföra och således ta hänsyn till vid prissättningen.

Provision får ej avräknas

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten, jfr avsnitt 31.3.2. Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

Resebyråns rabatt

EU-domstolen har behandlat frågan om en rabatt som en resebyrå ensidigt lämnar till en resenär ska inräknas i beskattningsunderlaget för researrangören. I ett fall där fullt pris för en semesterresa är 1 000 GBP och resebyrå lämnar resenären en rabatt på 50 GBP, betalar resenären 950 GBP till arrangören. Resebyrå betalar resterande 50 GBP för att arrangören ska erhålla full betalning. Därutöver ska resebyrå debitera researrangören 100 GBP som motsvarar 10 % provision för förmedlingstjänsten. I praktiken rabatterar således den förmedlande resebyrå resan med en del av den egna provisionen. EU-domstolen hade att ta ställning till om researrangörens

ersättning för resan utgjorde 1 000 GBP eller om ersättningen begränsades till det belopp, 950 GBP, som resenären betalade. EU-domstolen anförde att det ska finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls och att en sådan koppling även ska finnas då en del av vederlaget erhålls från tredje part, i detta fall 50 GBP från resebyrån. EU-domstolen menade att resans pris var 1 000 GBP och inbetalningen av de 50 GBP från resebyrån till arrangören var ett villkor för att tjänsten skulle tillhandahållas. Även resebyråns provision beräknades på det totala katalogpriset för resan. Beloppet, 50 GBP, som betalades av resebyrån ansågs av EU-domstolen ha en sådan direkt koppling till den tjänst som tillhandahölls resenären att det skulle hänföras till vederlag för resan (C-149/01, First Choice Holidays).

Egen transport till utlandet

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inklusive mervärdesskatt. I sitt eget underlag har arrangören beräknat transporttjänstens marknadsvärde till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

SKATTEBERÄKNING

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inkl. mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inkl. mervärdesskatt	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar mervärdesskatt enligt skattesatsen 25 %, utgör beskattningsunderlaget 80 % av 400 kr, dvs. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr) 80 kr

Eftersom marginals-katten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginals-katten enklare bestämmas till 20 % av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade del-tjänsten, som utgör en person-transporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med mervärdesskatt.

Egen transport inom landet

Exempel 3

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa mervärdesskatt för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr, ingår mervärdesskatt som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inkl. mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inkl. mervärdesskatt	- 2 600 kr
Marginal inkl. mervärdesskatt	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginals-katten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, dvs. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar mervärdesskatt. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 6 %, blir mervärdesskatten för den egna transporttjänsten 5,66 % av 3 000 kr, dvs. 170 kr.

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

Mervärdesskatt enligt marginalmetoden	80 kr
Mervärdesskatt enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	250 kr

Preliminär faktisk marginal

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder,

bör redovisa mervärdesskatten utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon, se avsnitt 31.4.4.

31.4.3 Schablonmarginal

Schablonmarginal 13 %

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, jfr avsnitt 31.1. Skatteverket anser att företagen kan välja att i stället använda en förenklad metod. Ett reseföretag kan vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst, få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 % av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang (RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900).

Exempel 1

Ingen egenproducerad deljänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. mervärdesskatt	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr)	650 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 %.

Marginalskatt (20 % av 650 kr)	130 kr
--------------------------------	--------

Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 % av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 % (vid en skattesats av 25 %) av marginalen, kan en genväg tas. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris inkl. mervärdesskatt	5 000 kr
Marginalskatt (2,6 % av 5 000 kr)	130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen

2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska inkludera även marginalskatten.

Exempel 1 b

Resans pris exkl. mervärdesskatt	4 870 kr
Marginalskatt (2,67 % av 4 870 kr)	130 kr

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 % av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deljänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deljänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Egen transport inom landet

Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens marknadsvärde kan bestämmas till 3 000 kr. Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen, eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen är 25 %.

Marginalskatt (20 % av 260 kr)	52 kr
--------------------------------	-------

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:s ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inklusive mervärdesskatt för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten. Den är omsatt inom landet. Mervärdesskatten utgör 5,66 % av beloppet eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 %.

Mervärdesskatt (5,66 % av 3 000 kr) 170 kr

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

Mervärdesskatt enligt marginalmetoden 52 kr

Mervärdesskatt enligt ML:s allmänna bestämmelser 170 kr

Summa: 222 kr

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa mervärdesskatt med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt Skatteverket, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 %) vid beräkning av marginalsatt för resetjänster.

31.4.4 Preliminär faktisk marginal

Faktisk marginal okänd

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär faktisk marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 % av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Reseföretaget bör sedan justera den utgående skatten med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade mervärdesskatten på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

31.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

31.5.1 Inledning

Begränsad avdragsrätt

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående skatt på förvärv av varor och tjänster som kommer

resenären direkt till godo (9 b kap. 3 § ML). Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående skatt på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

31.5.2 Avdragsrätt

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 31.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, dvs. marginalen. Dessa kostnader inklusive mervärdesskatt avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående skatt. Avdragsförbud gäller således.

Avdragsrätt för egna tjänster

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser, se avsnitt 31.3.3. Det medför att även avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Avdragsrätt för driftkostnader m.m.

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokal-kostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser.

31.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–3 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagens verksamhet utomlands. Denna återbetalningsrätt inskränks när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster (9 b kap. 3 § ML). Ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EU-länder.

31.6 Omsättningsland

31.6.1 Inledning

Sätet för den ekonomiska verksamheten

En resetjänst är omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första stycket ML).

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel, jfr EU-domen C-260/95, DFDS. Inställningen torde vara att det inte ska vara möjligt för en researrangör att bli gynnsammare beskattad i en annan stat än den där verksamheten i realiteten bedrivs.

Marginalbeskattning inom EU

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EU ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige (9 b kap. 4 § andra stycket ML jämfört med 5 kap. 19 § 4 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EU, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EU anses omsatt utomlands.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EU i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inklusive mervärdesskatt. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr)	1 800 kr
Den del av vinstmarginalen som ska beskattas, dvs. tillhandahållandet inom EU (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr
Den del av resetjänsten som avser Oslo (dvs. utanför EU) är undantagen från beskattning.	
Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, dvs.	
	800 kr
Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr

Schablonmarginal Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, dvs. till 13 % av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänförs till EU-land och tredjeländ. Kostnaden för t.ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom respektive utanför EU.

Egenproducerad deltjänst Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EU och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EU.

Exempel 2

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge, dvs. utanför EU. I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EU och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte marginalbeskattas. Marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom det är fråga om en persontransport och denna sker direkt till och från utlandet, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med mervärdesskatt.

31.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EU:s mervärdesskattekommitté har tagit upp en fråga om beskattningsland för utlandsflygningar. Majoriteten ansåg att, om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredjeland bör således hela marginalen undantas från beskattning.

EU:s mervärdesskattekommitté har även tagit upp en fråga om beskattningsland för kryssningar och kommit fram till följande ställningstagande

- | | |
|---|--|
| Enbart EU-hamnar | – Om kryssningen utförs enbart mellan EU-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyråen har sitt fasta etableringsställe. |
| Till hamn i tredjeland | – Om fartyget vid kryssningen lämnar en EU-hamn för en hamn i tredjeland, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning. |
| Hamnbesök både i tredjeland och EU | – Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EU, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EU undantas från marginalbeskattning. |
| Valfrihet | Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid att ställningstagandet inte i någotdera fallen kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som finns i artikel 309 i mervärdesskattedirektivet och 9 b kap. 4 § andra stycket ML, jfr avsnitt 31.6.1. |
| Anslutnings-transporter | Regeringsrätten fastställde i ett förhandsbeskedsärende att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet ska tillämpa marginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredjeland. Därigenom var själva kryssningsdelen av rese-tjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands (RÅ 2001 not. 66). |

31.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, dvs. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att resebyråer förmedlar tjänster för någon annans räkning i dennes namn. Omsättningsland för förmedlingstjänster beror bl.a. på om köparen av tjänsten är näringsidkare eller inte.

Förmedlings- tjänster till näringsidkare

När en förmedlingstjänst tillhandahålls till en näringsidkare bestäms omsättningsland enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, se avsnitt 10.5.2.

Förmedling av resetjänst

En researrangör kan uppdra åt en resebyrå att sälja resetjänster ur det egna resesortimentet. Researrangörens roll som säljare i eget namn förändras inte av detta. Resebyrån säljer således inte resetjänsterna i eget namn, utan förmedlar dessa för annans räkning. För förmedlingstjänsterna får resebyrån en provision. Om researrangören är etablerad i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt här.

Förmedling av andra tjänster

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. För förmedlingstjänsterna får resebyrån ofta en provision. En resebyrå bör, enligt Skatteverkets uppfattning, i fråga om dessa transaktioner inte anses förmedla i eget namn. Det bör gälla oavsett om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning. När en förmedlingstjänst tillhandahålls hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. är tjänsten omsatt i Sverige om köparen av förmedlingstjänsten har sin etablering i Sverige. Detta gäller emellertid inte om förmedlingstjänsten avser t.ex. ett hotell som finns utanför EU eller en flygresor från Sverige ut ur EU. I dessa fall anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands i enlighet med 5 kap. 19 § 4 ML, se avsnitt 10.6.

Reseservicetjänster

Det förekommer att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservicetjänster. Dessa kan bestå av att ta fram statistik över resandet och resekostnaderna i företaget, bevaka bokningar, rabatter m.m. och att tillhandahålla system för att upprätta reseräkningar.

Reseservicetjänster utgör inte förmedlingstjänster men bör enligt Skatteverkets uppfattning också hänföras till sådana tjänster som inryms i 5 kap. 5 § ML när tjänsterna utförs åt

näringsidkare. Det innebär att tjänsterna är omsatt i Sverige om de tillhandahålls en köpare som är etablerad inom landet.

Förmedling till någon som inte är näringsidkare

Det förekommer även att resenären får betala en avgift, t.ex. en bokningsavgift, i samband med att en resebyrå ska boka ett hotellrum eller beställa en flygbiljett. Även en sådan ersättning som en resenär betalar får anses utgöra ersättning för en förmedlingstjänst. I tjänsten kan ingå ett mindre administrativt och rådgivande inslag, vilket inte förtar tjänstens karaktär av en förmedlingstjänst.

Omsättningsland för förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare beror på var den tjänst som förmedlas är omsatt, se avsnitt 10.5.2.

Bokning av hotellrum

Bokas ett hotellrum i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige. Finns hotellet i något annat land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

Bokning av flygbiljett

Om bokningen avser en resa mellan två svenska orter är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige. Avser bokningen däremot en resa mellan en ort i Sverige och en ort i ett annat land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

31.7 Skattesats

Den generella skattesatsen, 25 %, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

31.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet

Om mervärdesskatt ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa mervärdesskatten eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet (9 b kap. 5 § första stycket ML). Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte mervärdesskatten framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att mervärdesskatten redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt (jfr 9 b kap. 5 § andra stycket ML).

Hänvisning

Om vinstmarginalsystemet har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild notering på fakturan. Det ska ske genom en hänvisning till

- a. bestämmelserna i 9 b kap. ML,
- b. artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, eller
- c. en annan uppgift som klargör att vinstmarginalsystemet har tillämpats (11 kap. 8 § 13 ML).

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift som förklarar att vinstmarginalsystemet har tillämpats (punkten c) är det enligt Skatteverkets mening normalt tillräckligt att ange ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer” (Skatteverket 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111). Se även avsnitt 17.4.1.

Näringsidkare med avdragsrätt

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får reseföretaget tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML (9 b kap. 6 § ML). I så fall gäller även ML:s allmänna bestämmelser avseende avdragsrätten.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltagare (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och serveringstjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om skatteplikt, omsättningsland och skattesats.

Detta har även Skatterättsnämnden ansett i ett förhandsbesked. Ett bolag arrangerade i eget namn konferenser åt företag. Konferenserna bestod av totalpaket omfattande resa, kost och logi samt de övriga aktiviteter som kunden önskade. Bolaget hade för avsikt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML, eftersom kunderna var näringsidkare vars verksamhet medförde rätt till avdrag för ingående skatt. Av förenklings skull ansåg bolaget att bestämning av omsättningsland för konferensarrangemanget skulle ske med utgångspunkt i en huvudsaklighetsbedömning. Skatterättsnämnden ansåg dock att det var fråga om från varandra klart åtskilda prestationer, varför de aktuella tjänsterna skulle bedömas var för sig enligt ML:s allmänna bestämmelser (SRN 2000-03-07).

Undersökningsplikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör inte ställas alltför höga krav. Det får enligt Skatte-

**Faktura från
resebyrå**

verket anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer för mervärdesskatt finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Vid biljettbokning vid en resebyrå är det vanligt att en tjänst som avser t.ex. personbefordran förmedlas i flera led och att den faktura som resenären får, upprättas i det sista ledet.

Om resenären är skattskyldig till mervärdesskatt, behöver denne en faktura för sin mervärdesskatteredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt. I vissa fall, t.ex. när ersättning för en förmedlad tjänst faktureras tillsammans med provision avseende förmedlingen, kan på en och samma faktura tas upp debiteringar från flera leverantörer. I sådana fall bör av fakturan framgå registreringsnummer till mervärdesskatt för varje leverantör. Om t.ex. registreringsnumret för den som ska utföra en förmedlad tjänst, av administrativa skäl inte kan anges på fakturan, bör godtas att på handlingen i stället anges någon annan uppgift varigenom den som omsätter tjänsten enkelt och säkert kan identifieras.

32 Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

32.1 Inledning

Vid handel med begagnade varor m.m. kan en särskild form av beskattning, vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas i vissa fall. Denna bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet då beskattning sker av en varas försäljningspris.

VMB – mervärdes-skattedirektivet

Reglerna för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter baseras på bestämmelserna i artiklarna 312–325 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelserna är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EU.

9 a kap. ML

VMB bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper vissa begagnade varor m.m. (se avsnitt 32.2.3) från någon som inte har haft avdragsrätt för ingående skatt vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående skatt på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som kan anses hänförlig till denna marginal.

Avdragsrätt

Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående skatt och han får i sin faktura till köparen inte öppet redovisa den mervärdesskatt som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Köparen har ingen avdragsrätt för mervärdesskatt som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för debiterad ingående skatt beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för ingående skatt avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

Import och export

Import och export av varor rymms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EU berörs. I 9 a kap. 2 § ML finns dock särskilda bestämmelser i fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 32.5.

VMB är frivilligt

Tillämpningen av VMB är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare alltid har möjlighet att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML (9 a kap. 3 § ML). Det är således möjligt att vid försäljning av en vara redovisa mervärdesskatt för hela försäljningsbeloppet och att debitera skatten öppet enligt allmänna principer även om tillämpning av VMB enligt 9 a kap. 1 § ML är möjlig.

Ett skäl till att inte använda VMB kan vara att köparen har avdragsrätt för ingående skatt vid förvärvet, se följande exempel.

Exempel

En bilhandlare köper in en begagnad bil för 40 000 kr och säljer den för 50 000 kr enligt VMB. Utgående skatt redovisas med 2 000 kr och vinsten exklusive mervärdesskatt blir således 8 000 kr. Om i stället allmänna regler tillämpas blir försäljningspriset 60 000 kr om bilhandlaren vill ha samma vinstmarginal, 8 000 kr ($[40\,000\text{ kr} + 8\,000\text{ kr}] + 25\% \text{ mervärdesskatt} = 60\,000\text{ kr}$). För köparen blir det en avdragsgill mervärdesskatt med 12 000 kr och en kostnad på 48 000 kr i stället för en kostnad på 50 000 kr som blev fallet vid VMB.

Särskilja i bokföringen

Den som redovisar mervärdesskatt både enligt VMB och enligt de allmänna bestämmelserna är skyldig att i sina räkenskaper särskilja de olika transaktionerna (9 a kap. 15 § ML).

32.2 Grundförutsättningar för VMB

Bestämmelserna i 9 a kap. ML bygger på följande kriterier.

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).
2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).
3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4–7 §§ ML (varukriteriet).

Samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda för att VMB ska få tillämpas.

En skattskyldig återförsäljare kan emellertid begära att få tillämpa VMB beträffande konstverk, samlarföremål och antikviteter som han importerat samt beträffande konstverk som han förvärvat från en skattskyldig upphovsman eller

dennes dödsbo, trots att sådana transaktioner normalt ligger utanför VMB:s tillämpningsområde (9 a kap. 2 § ML). Denna tillämpning av VMB skiljer sig i båda fallen från övrig VMB på så sätt att det finns en debiterad mervärdesskatt i samband med förvärven. Se även avsnitt 32.5.

32.2.1 Förvärvsriteriet

Tillämpnings- område

Bestämmelserna om VMB får enligt 9 a kap. 1 § ML tillämpas vid en återförsäljares omsättning av angivna varor förutsatt att de levererats till honom inom EU av

- någon annan än en näringsidkare,
- en näringsidkare som ska redovisa mervärdesskatt enligt VMB i Sverige eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
- en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
- en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML, eller
- en näringsidkare i ett annat EU-land vars omsättning inte medfört redovisningsskyldighet i det landet, om den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos säljaren.

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört mervärdesskattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Så kan vara fallet om t.ex. ett bilhandelsföretag från ett annat bilhandelsföretag inom EU förvärvat en begagnad personbil med skattedebitering enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Jämför dock med avsnitt 32.5 angående handel med konstverk m.m. Se även avsnitt 32.6 angående VMB vid förvärv av varor från andra EU-länder som medför förvärvsbeskattning hos köparen (skattepliktiga GIF).

VMB är inte tillämplig vid omsättning av nya transportmedel som förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML (9 a kap. 1 § andra stycket ML).

32.2.2 Återförsäljarkriteriet

Skattskyldig återförsäljare

Med skattskyldig återförsäljare förstås en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller

	<p>importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare (9 a kap. 8 § ML).</p>
Syftet med förvärvet	<p>Förutsättningen att varorna ska förvärvas i syfte att säljas vidare har dock kommit att tonas ned.</p> <p>Skatteverket anser att VMB får tillämpas även på sådana varor som i första hand har förvärvats för att användas i verksamheten och som först därefter säljs. Naturligtvis förutsätts att varan är sådan som anges i 9 a kap. 1 § ML och att den förvärvats på sådant sätt som anges där, exempelvis från en privatperson eller en person vars omsättning undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Varor som förvärvas för att användas i en verksamhet undergår vanligen värdeminskning under innehavstiden. Det pris som erhålls vid en avyttring av varan understiger i ett sådant fall inköpspriset, varför ingen vinstmarginal som kan beskattas uppkommer vid tillämpning av VMB (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111).</p>
Del av leasingstock	<p>EU-domstolen har ansett att företag som inom ramen för sin sedvanliga verksamhet vidare säljer fordon som har köpts begagnade för att användas i företagets leasingverksamhet och som i första hand anskaffats för att leasas ut och endast i andra hand för att återförsäljas, kan anses utgöra en ”skattskyldig återförsäljare” i den mening som avses i direktivet (artikel 311.1.5 i mervärdesskattedirektivet). Förvärven måste ha skett från personer utan avdragsrätt, t.ex. privatpersoner (C-280/04, Jyske Finans).</p>
Kommissionär	<p>Som skattskyldig återförsäljare anses också den som handlar i eget namn för en annan persons räkning, t.ex. som kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML). En auktionsförrättare som i eget namn säljer varor på uppdrag av en återförsäljare jämställs således med en skattskyldig återförsäljare. I ett sådant fall anses två omsättningar ha skett, en från huvudmannen till förmedlaren och en från förmedlaren till slutkund och varje led bedöms för sig. En kommissionär kan därför tillämpa VMB när han säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter under förutsättning att uppdragsgivaren har tillämpat VMB vid egen försäljning av varorna eller förvärvskriteriet i övrigt är uppfyllt, se avsnitt 32.2.1.</p>
	<p>32.2.3 Varukriteriet</p>
Begagnade varor	<p>Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation (9 a kap. 4 § ML). Härigenom utesluts varor som</p>

bär, svamp och oanvända slöjdalster. För att betraktas som begagnad måste varan ha varit begagnad vid såväl återförsäljarens förvärv som vid försäljningen. Åtgärder varigenom varan försätts i sedvanligt försäljningsskick, t.ex. reparation, rengöring eller restaurering påverkar inte varans status som begagnad eller inte.

Ny funktion

Om varan tillförts en ändrad funktion, dvs. har gjorts om till en annan vara, är den inte längre att anse som begagnad. Som exempel på en sådan situation kan nämnas förfarandet med skrotade fordon som pressas ihop och säljs som metallskrot. Delar från en begagnad vara som demonteras bör dock fortfarande anses som begagnade, förutsatt att delen behåller sin ursprungliga funktion.

Kammarrätten har ansett att ett begagnat motorcykelchassi som kompletterats med motor, växellåda och framhjul m.m. så att en funktionsduglig motorcykel tillskapats inte är att betrakta som en begagnad vara. Kammarrätten fann att de ingrepp motorcykelchassit varit föremål för utgjorde så ingripande kompletteringar att den färdiga motorcykeln inte kunde betraktas som en begagnad vara vid omsättningen. Därmed kunde inte VMB tillämpas (KRSU 2005-08-11, mål nr 707-708-05).

Delar från skrotbil

Skatterättsnämnden har ansett att karossen från en bil som förvärvats från en privatperson och som säljs efter att bilen vid skrotning demonterats ska anses utgöra en sådan begagnad vara som medför att VMB kan tillämpas. Karossen ska således inte betraktas som en ny vara (SRN 2006-04-25).

Djur

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. Enligt Skatteverkets bedömning bör ett djur anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprungliga ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas tidigast när den andre ägaren, dvs. återförsäljaren, säljer djuret vidare (RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900).

I ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked bedömdes frågan om i vad mån en otränad unghäst, som förvärvades från uppfödaren och därefter tränades till ridhäst, var att betrakta som en begagnad vara vid tidpunkten för vidareförsäljningen. Skatterättsnämnden ansåg att bestämmelserna om VMB inte var tillämpliga eftersom förvärvet hade skett från en producent (uppfödaren). I sin motivering angav Skatterättsnämnden att då mervärdesskatt inte hade utgått vid uppfödarens förvärv av hästen så hade inte heller någon dubbelbeskattning upp-

kommit. Mot bakgrund av bl.a. syftet med bestämmelserna om VMB kunde hästen därför inte anses utgöra en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § ML (RÅ 2000 not. 196).

Regeringsrätten har klarlagt att ett djur är att betrakta som en begagnad vara enligt 9 a kap. 4 § ML om en skattskyldig återförsäljare förvärvat det från en privatperson, annan än uppfödaren, även om djuret innan återförsäljarens vidareförsäljning underkastats träning för viss specifik användning, exempelvis som ridhäst. Regeringsrätten har gjort sin bedömning mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet C-320/02, Stenholmen (RÅ 2004 ref. 45).

Enligt Skatteverkets uppfattning är djur som köpts in från en privatperson som även är uppfödare av djuret, inte att betrakta som begagnade varor i den mening som krävs för att VMB ska vara tillämpligt vid återförsäljningen. Skatteverket anser däremot att förekomst av debiterad skatt i ett tidigare led inte utgör ett villkor för att få använda VMB eftersom varken ML eller mervärdesskattedirektivet innehåller något sådant villkor (Skatteverket 2007-12-17, dnr 131 723781-07/111).

Undantag

Från definitionen av begagnade varor undantas

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar (9 a kap. 4 § ML).

Guld, silver, platina

Varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina utgör som nämnts inte begagnade varor enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Detta innebär att obearbetat eller i huvudsak obearbetat material av ädelmetaller inte ska omfattas av definitionen begagnade varor. Däremot ska varor som framställts av eller innehåller ädla metaller omfattas av definitionen, exempelvis smycken eller begagnade katalysatorer som säljs för sin ursprungliga egenskap. Enligt författningskommentaren till prop. 2002/03:5 s. 112 bör med obearbetat eller i huvudsak obearbetat material förstås ädelmetaller som inte bearbetats eller bearbetats i så ringa

omfattning att de inte är attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetade ädla metaller.

Konstverk

Med konstverk förstås

- tavlor och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nr 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
- skulpturer enligt KN-nr 9703 00 00 och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
- handvävda tapisserier och väggbonader enligt KN-nr 5805 00 00 respektive 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar (9 a kap. 5 § ML).

Se avsnitt 32.5 om konstverk.

Skatteverket anser att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML (RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901).

Samlarföremål

Med samlarföremål förstås

- frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nr 9704 00 00, och
- samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nr 9705 00 00 (9 a kap. 6 § ML).

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

Sedlar och mynt

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 § ML för sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel inte är tillämpligt på omsättning av sedlar och mynt som är samlarföremål. Sådan omsättning är skattepliktig och kan i vissa fall vinstmarginalbeskattas.

Begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § 1 ML innefattar guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av

numismatiskt intresse. Ett sådant samlarändamål får enligt Skatteverkets uppfattning anses föreligga i de fall då sedlar och mynt omsätts till ett belopp som överstiger deras nominella värde. Begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § ML omfattar dels sådana samlarföremål som omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § ML, dels sedlar och mynt som inte omfattas av definitionen i 9 a kap. men som omsätts för samlarändamål, exempelvis särskilda jubileumssedlar eller jubileumsmünt (Skatteverket 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111).

Antikviteter

Med antikviteter förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål (9 a kap. 7 § ML).

Varor som inte är konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt ovanstående definitioner kan trots det omfattas av bestämmelserna om VMB genom att de är sådana begagnade varor som avses i 9 a kap. 4 § ML.

32.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

Beskattningsunderlaget kan beräknas antingen enligt bestämmelserna för normal VMB eller enligt bestämmelserna för förenklad VMB, som får tillämpas i vissa fall om normal VMB inte kan användas.

32.3.1 Normal VMB

Normal VMB

Beskattningsunderlaget utgörs av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen. Vinstmarginalen utgörs vid normal VMB av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris (9 a kap. 9 § ML).

”Endast ersättning till leverantören”

I inköpspriset ska inräknas alla kostnadselement för inköpet utom eventuell ränta. Dock inräknas endast ersättning som erlagts till leverantören och således inte vad som erlagts till fristående fraktförare m.fl. På motsvarande sätt bestäms försäljningspriset. Kostnader för att t.ex. reparera en vara får inte inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget utgör 80 % av vinstmarginalen vid en skattesats på 25 %. Normal VMB innebär att marginalen och därmed beskattningen ska bestämmas för varje enskild såld vara för sig.

Förlust Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer följaktligen ingen vinstmarginal. Försäljningen föranleder i ett sådant fall ingen beskattning. Den förlust som uppkommer får inte räknas av mot vinst vid annan försäljning (9 a kap. 10 § ML).

32.3.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB För vissa affärshändelser föreskrivs i 9 a kap. 11–12 §§ ML ett särskilt förfarande, s.k. förenklad VMB, för beräkning av beskattningsunderlaget. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen exklusive mervärdesskatt för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsinkomster minskade med periodens sammanlagda inköpsutgifter för varor av här aktuellt slag.

Förenklad VMB får bara användas för situationer där det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara. Som exempel kan nämnas frimärkshandeln där varorna ofta köps i hela samlingar medan försäljningen kan ske styckevis och antikhandeln där dödsbon köps in och däri ingående varor sedan säljs var för sig utan att den enskilda varans inköpspris är känt. Även den omvända situationen kan grunda rätt till användning av förenklad VMB, dvs. när varor köps in styckevis men säljs som ett parti utan att den enskilda varans försäljningspris är känt.

Motorfordon – ej förenklad VMB Beträffande motorfordon får förenklad VMB tillämpas bara om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Olika skattesatser Om förenklad VMB omfattar varor som ska beskattas med olika skattesatser så måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje tillämplig skattesats. Det innebär att en skattskyldig återförsäljare för varje redovisningsperiod måste veta vilka belopp som försäljning och inköp uppgår till per skattesats.

Fördelning kan dock vid behov ske efter skälig grund. Enligt förarbetena kan en skälighetsbedömning bli aktuell t.ex. vid fördelning av inköpspriset per skattesats vid förvärv av ett helt dödsbo. Det kan även uppkomma situationer då både inköps- och försäljningspris måste fördelas efter skälig grund (prop. 2001/02:45 s. 51).

Fördelning av beskattningsunderlaget på olika skattesatser kan t.ex. bli aktuellt då en skattskyldig återförsäljare förutom begagnade varor som beskattas enligt skattesatsen 25 % även tillhandahåller begagnade böcker och tidskrifter som beskattas enligt skattesatsen 6 %.

Se vidare avsnitt 13 beträffande skattesatser.

Förlust

Vid förenklad VMB får kvittning ske mellan förlust vid försäljning av vissa varor och vinst vid försäljning av andra varor. Om värdet av en viss redovisningsperiods inköp överstiger värdet av försäljningar för samma period får det underskott som därmed uppkommer läggas till inköpen under en efterföljande period.

Underskott får dock endast avräknas mot överskott av försäljning av varor som beskattas enligt samma skattesats. Underskott får inte avräknas mot överskott avseende försäljning av varor som beskattas enligt normal VMB utan endast inom det förenklade systemet.

Exempel

Ett företag har en positiv vinstmarginal på + 10 000 kr för varor som ska beskattas med 25 % och en negativ vinstmarginal (underskott) på – 5 000 kr för varor som ska beskattas med 6 %. Underskottet kan inte avräknas mot redovisningsperiodens positiva vinstmarginal utan ska i stället läggas till följande månads inköp enligt skattesatsen 6 %.

32.3.3 Kombinationer

Det är möjligt att kombinera olika metoder. En skattskyldig återförsäljare får alltid tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML utan hinder av bestämmelserna om VMB (9 a kap. 3 och 11 §§ ML).

Huvudsaklig del – förenklad VMB

Om inköpen och försäljningen till huvudsaklig del under en viss redovisningsperiod medger att förenklad VMB används får återförsäljaren använda denna förenklade metod även avseende omsättning för vilken normal VMB annars skulle användas. Med huvudsaklig del förstås enligt Skatteverkets uppfattning minst 75 % av värdet på varorna eller minst 75 % av antalet varor. För att genomgående få tillämpa förenklad VMB måste alltså minst 75 % av inköpen eller 75 % av försäljningen under redovisningsperioden ske på sådant sätt att vinstmarginalen för de enskilda varorna var för sig inte kan

fastställas. Bedömningen sker varje redovisningsperiod för sig, varför rätten att tillämpa förenklad VMB inte automatiskt överförs till exempelvis perioden februari av det skälet att 75 % gränsen uppnåtts för perioden januari (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 394248-06/111).

Det torde inte vara ovanligt att en skattskyldig återförsäljare använder alla tre metoderna, dvs. allmänna bestämmelser, normal VMB samt förenklad VMB.

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser belyses i följande exempel.

Exempel

Korrigerig av inköpssumman

En återförsäljare som får tillämpa förenklad VMB hade under period 1 en total inköpssumma på 485 000 kr. Summan räknades av från periodens försäljning vid beräkning av vinstmarginalen. Under period 4 samma år säljer han till en annan skattskyldig återförsäljare en av varorna som förvärvades under period 1. Vid försäljningen vill han tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för att skapa en avdragsrätt för ingående skatt för köparen. Därmed måste inköpsvärdet för varan minska den totala inköpssumman för förenklad VMB eftersom ifrågasättande inköpsvärde inte får minska periodens vinstmarginal när återförsäljaren valt att frångå tillämpning av VMB. Korrigeringen kan av praktiska skäl göras under en senare period, dock inte senare än den period när varuförsäljningen ska redovisas.

Korrigerig av inköpssumman blir aktuell också i situationer där varan exporteras till en plats utanför EU förutsatt att förenklad VMB använts vid inköpet.

De möjligheter till kombinationer som finns innebär således att en vara som vid inköpstillfället hanterats enligt förenklad VMB, senare kan avyttras och hanteras enligt de allmänna bestämmelserna, men först måste en korrigerig ske av inköpssumman.

Vid tillämpning av förenklad VMB kan det vara omöjligt att exakt räkna ut inköpssumman för en enskild vara. Om varan har köpts in tillsammans med andra varor för ett gemensamt pris får det belopp som den totala inköpssumman ska minskas med, bestämmas t.ex. med ledning av normalt pålägg för varutypen.

Exempel

En bilskrot köper under period 1 in en krockskadad bil för 10 000 kr. Eftersom syftet är att efter skrotning sälja delar från bilen får inköpsvärdet för förenklad VMB tillföras 10 000 kr för inköpsperioden. Två månader efter inköpet, dvs. under period 3, säljer bilskroten motorn från bilen för 5 000 kr till en bilverkstad. Eftersom bilverkstaden har avdragsrätt för ingående skatt överenskommer parterna att VMB ska frångås och bilskroten väljer att tillämpa allmänna bestämmelser vid försäljningen av motorn med mervärdesskattedebitering i fakturan. Bilskroten har normalt ett pålägg om 100 % vid försäljningen av begagnade bilmotorer och minskar därför förenklad VMB:s sammanlagda inköpsvärde för period 3 med $(5\,000 / 2 =) 2\,500$ kr.

32.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

VMB är tillämpligt vid omsättning av begagnade varor, dvs. varor som varit i bruk. Se även avsnitt 32.6 när det gäller handel inom EU, samt avsnitt 22 om personbilar och motorcyklar.

Förenklad VMB ej tillåten

Som framgår av avsnitt 32.3.2 får förenklad VMB tillämpas vid omsättning av motorfordon endast om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Nya transportmedel

En personbil som körts högst 6 000 km eller som omsätts inom 6 månader efter att den första gången tagits i bruk är att betrakta som ett nytt transportmedel (1 kap. 13 a § ML). Fordon som varit i bruk i så liten omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses vara nya transportmedel kan, vid omsättning inom landet, omfattas av bestämmelserna om VMB. En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km är således en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML.

Bestämmelserna om VMB är dock inte tillämpliga då ett nytt transportmedel omsätts till annat EU-land (9 a kap. 19 § ML). Sådan omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 9.4.2.2. Se även nedan samt avsnitt 32.6 angående tillämpningen av VMB vid handel med andra EU-länder.

Bevisbörda

Skatteverket har i en skrivelse förtydligat sin syn på VMB och utländska begagnade bilar och motorcyklar med anledning av tre domar från kammarrätten (KRNJ 2006-11-15, mål nr 910–913-06, 1576–1577-05 och 2855-06). Av Skatteverkets skrivelse framgår vilken bevisbörda verket anser att en skattskyldig återförsäljare har, bl.a. i fråga om leverantörens rätt att tillämpa VMB, innan denna metod tillämpas av honom själv vid omsättning i Sverige av begagnade bilar och motorcyklar. En faktura från leverantören, vari denne uppgett att VMB tillämpats vid försäljningen, kan vara tillräckligt för att återförsäljaren ska anses ha gjort sannolikt att rätt att använda VMB föreligger. Detta gäller dock inte om andra uppgifter framkommit som gör att fakturans riktighet kan ifrågasättas. Det går däremot inte att uttala sig generellt om hur omfattande underlag som återförsäljaren måste prestera. Detta får avgöras av förhållandena i det enskilda fallet (Skatteverket 2007-02-06, dnr 131 68738-07/111).

Regeringsrätten har i två mål gett uttryck för vilken undersökningsplikt en bilhandlare har vid köp av begagnade bilar från andra EU-länder där oklarheter föreligger huruvida den utländske leverantören har tillämpat VMB eller ej. I båda målen var det ostridigt att de tyska leverantörerna inte hade tillämpat VMB vid sina leveranser av bilar till de svenska återförsäljarna. Regeringsrätten anförde att det, enligt såväl ML som mervärdesskattedirektivet, förelåg ett krav att beskattning skett enligt VMB-bestämmelser i den andra medlemsstaten för att en svensk återförsäljare ska få tillämpa detta system. Frågan var även om det fanns några särskilda förhållanden som innebar att de svenska köparbolagen trots detta hade rätt att tillämpa VMB vid sin återförsäljning (RÅ 2009 ref. 40 [I och II]).

Det ena målet handlade om två husbilar och i målet förekom olika varianter av bolagets tyska leverantörsfakturor. Båda fakturorna hos leverantören hänvisade till såväl VMB som till köparbolagets svenska VAT-nummer. De fakturor som det svenska köparbolaget tagit in i sin redovisning innehöll deras svenska VAT-nummer men bara i det ena fallet hänvisning till VMB. Enligt Regeringsrätten talade förekomsten av bolagets VAT-nummer i fakturorna för att den tyska säljaren haft för avsikt att redovisa transaktionerna enligt huvudregeln och inte enligt VMB. Regeringsrätten noterade också att det svenska företags företrädare hade undertecknat en av fakturorna som hade ett avvikande innehåll och som säljaren tagit in i sin

bokföring. Detta tydde enligt Regeringsrätten på att bolaget haft kännedom om att det funnits två olika versioner av fakturorna. Enligt Regeringsrätten har bolaget därför, bl.a. med hänvisning till C-409/04 Teleos, varit skyldigt att närmare undersöka om förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna om VMB var uppfyllda. Bolaget ansågs inte ha vidtagit erforderliga åtgärder för att försäkra sig om att förutsättningarna för tillämpning av VMB förelegat (RÅ 2009 ref. 40 [I]).

Även i det andra målet har förekommit olika varianter av bolagets tyska leverantörsfakturer. De tyska säljarnas exemplar av fakturorna innehöll uppgift om bolagets VAT-nummer och i tre fall uppgift om att en av bolagets företrädare var köpare medan de fakturer som bolaget tagit in i sin bokföring inte innehöll dessa uppgifter. I stället hade ”§ 25 a” antingen stämplat eller skrivits på bolagets fakturer. I flera fall innehöll registreringshandlingarna uppgift om att senaste brukarna varit tyska företag. Regeringsrätten anförde att det svenska bolaget inte kunnat sluta sig till att VMB tillämpats av de tyska leverantörerna med dessa knapphändiga och i sig intetsägande samt i vissa fall motstridiga uppgifter. Regeringsrätten har också uttalat att det dessutom i några fall förelegat oklarheter om de tyska säljarna, med hänsyn till uppgifterna i de tyska fordonshandlingarna, vid sina egna förvärv varit berättigade att använda sig av VMB. Enligt Regeringsrättens uppfattning har bolaget därför, bl.a. med hänvisning till C-409/04 Teleos, varit skyldigt att närmare undersöka om förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna om VMB var uppfyllda. Bolaget ansågs inte ha vidtagit erforderliga åtgärder för att försäkra sig om att förutsättningarna för tillämpning av VMB förelegat RÅ 2009 ref. 40 [II]).

**– inköp från
annat EU-land**

Skatteverket anser att VMB är ett avsteg från ML:s allmänna bestämmelser och för att kunna använda VMB måste förutsättningarna i 9 a kap. 1 § ML vara uppfyllda, jfr avsnitt 32.2. Det är den skattskyldige återförsäljaren som har bevisbördan för detta och anses ha fullgjort denna bevisbörda om han kan göra sannolikt att dessa förutsättningar är uppfyllda (Skatteverket 2007-02-06, dnr 131 68738-07/111).

Av Skatteverkets skrivelse framgår vidare att om en leverantör i sin faktura uppger att han har använt sitt lands motsvarighet till VMB och det av bilens registreringsbevis framgår att bilen tidigare innehafts av en fysisk person, är ett sådant underlag tillräckligt som underlag för tillämpning av VMB, såvida inte

förekomsten av andra uppgifter gör att fakturans riktighet kan ifrågasättas.

Om en bil har förvärvats från en privatperson som även är registrerad som innehavare till bilen enligt bilens registreringsbevis är underlaget likaså tillräckligt för att återförsäljaren ska få använda VMB såvida inte andra uppgifter talar mot detta.

Vidare anförs i skrivelsen att det i Sverige, med några få undantag, råder avdragsförbud för ingående skatt som avser anskaffning av personbil. Motsvarande avdragsförbud saknas i många andra EU-länder. Detta medför att företag som i sådana länder säljer personbilar ofta är skyldiga att redovisa och betala utgående skatt vid sin försäljning av en sådan bil.

Exempel

En svensk återförsäljare köper en personbil i ett EU-land som saknar ovannämnda avdragsförbud för ingående skatt. Enligt bilens utländska registreringsbevis har den endast innehafts av företag. Leverantören har i fakturan hänvisat till VMB.

Omständigheten att bilen endast har innehafts av företag medför enligt Skatteverkets skrivelse att uppgiften om VMB på leverantörsfakturan får ett lägre bevisvärde. Fakturan utgör därför inte ett tillräckligt underlag för att göra sannolikt att den svenska återförsäljaren har rätt att använda VMB. För att göra detta sannolikt måste återförsäljaren prestera en förklaring från sin leverantör hur bilen under dessa omständigheter kunnat infogas i VMB-systemet samt eventuellt ytterligare bevisning som gör det sannolikt att VMB är tillämpligt, exempelvis en kopia av leverantörens inköpsfaktura eller en skriftlig uppgift från leverantören om vem som varit tidigare ägare till bilen. Om förklaringen är att tidigare innehavare varit ett företag utan avdragsrätt för ingående skatt avseende förvärvet av bilen, t.ex. ett sjukvårds- eller försäkringsföretag som inte är skattskyldigt, kan en skriftlig bekräftelse från leverantören i detta avseende vara tillräckligt som bevis för att VMB är tillämpligt.

Om omständigheterna är oklara eller närmast tyder på att förutsättningarna för att använda VMB inte är uppfyllda, är det inte tillräckligt att återförsäljaren hänvisar till att det finns en möjlighet att exempelvis en tidigare ägare kan ha saknat avdragsrätt. Återförsäljaren har, enligt Skatteverkets skrivelse,

ansvaret för att det finns ett underlag som styrker ett sådant påstående. En inköpshandling bör t.ex. ifrågasättas i fall när en utländsk privatperson har uppgivits vara säljare av en bil och mottagare av köpeskillingen, medan det utländska registreringsbeviset endast upptar företag som innehavare. Enligt Skatteverkets skrivelse kan det i ett sådant fall krävas att återförsäljaren begär att privatpersonen lämnar kopior av sina identitets- och förvärvshandlingar. Om personen i fråga har köpt bilen från sin arbetsgivare är det alternativt tänkbart att denne intygar detta förhållande. Det bör då framgå av registreringsbeviset att arbetsgivaren är registrerad som innehavare. Motsvarande dokumentation bör efterfrågas hos leverantören i ett fall där denne uppger att han i sin tur förvärvat bilen från en privatperson på sätt som anges ovan. Att säljaren av bilen är en annan än den som är registrerad som innehavare enligt registreringsbeviset kräver som regel alltid ytterligare dokumentation för att styrka att förutsättningarna för att använda VMB är uppfyllda.

Andra faktorer som sänker bevisvärdet av uppvisad dokumentation är förekomsten av motstridiga uppgifter i fråga om pris, mätarställning m.m. i handlingar som avser samma transaktion. Även i det fall inköpsunderlaget/kvittot innehåller en hänvisning till VMB, trots att säljaren uppgett sig vara en privatperson, anser Skatteverket att detta är en motstridig uppgift. En sådan uppgift minskar inköpshandlingens bevisvärde eftersom en privatperson inte är skattskyldig för sin försäljning och därför inte ska hänvisa till någon beskattningsmetod i sitt kvitto.

Om en skattskyldig återförsäljare är osäker på om VMB kan tillämpas bör mervärdesskatt redovisas enligt ML:s allmänna bestämmelser. Transaktionen kan redovisas enligt VMB-reglerna om kreditfaktura och ny faktura utfärdas. Detta kan ske när återförsäljaren från sin leverantör erhållit underlag som visar att VMB har tillämpats och rätt därtill förelegat.

Kammarrätten har rörande ett större antal bilar ansett att VMB varit tillämpligt avseende två bilar, trots att samtliga tidigare innehavare enligt de utländska registreringsbevisen varit företag (KRNJ 2005-05-30, mål nr 1604–1607-04,). Domen har överklagats men Regeringsrätten har inte beviljat prövningstillstånd.

Kammarrätten har funnit att VMB inte var tillämpligt avseende återförsäljningen av bilar som införts från Tyskland trots att den svenske bilhandlaren i samtliga fall hade fakturor i sin

bokföring som hänvisade till VMB. Enligt underinstansen hade bilarna tidigare ägts av tyska näringsidkare, varför VMB inte i något aktuellt fall kunnat tillämpas. Kammarrätten uttalar att som näringsidkare har den svenske handlaren haft att försäkra sig om att den undantagsreglering som VMB utgör varit tillämplig på de fordon han fört in. Kammarrätten fastställde härvid underinstansens dom och delar därmed Skatteverkets synsätt i fråga om bevisbördan vid VMB, bl.a. med hänvisning till EU-domstolens domar i målen C-342/87 Genius Holding och C-454/98 Schmeink & Cofreth (KRNG 2005-10-18, mål nr 890–892-04). Kammarättsdomen har överklagats men Regeringsrätten beviljade inte prövningstillstånd.

– inköp i Sverige

Vid inköp från andra skattskyldiga återförsäljare i Sverige krävs också att leverantörsfakturan innehåller hänvisning till VMB för att den skattskyldige återförsäljaren i sin tur ska kunna tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen. Även i dessa fall ska, enligt Skatteverkets uppfattning, återförsäljaren kunna styrka att VMB får tillämpas av honom och därmed även att VMB tillämpats och kunnat tillämpas av leverantören. En kontroll av fordonets ägarhistorik är nödvändig att göra för att fordonet ska kunna infogas i detta beskattningssystem. Om exempelvis fordonet innan det hamnade i en bilhandlares ägo utgjort anläggningstillgång i en verksamhet där avdragsrätt för ingående skatt förelegat (t.ex. taxi, körskola eller biluthyrning) kan det inte säljas enligt reglerna om VMB (Skatteverket 2007-02-06, dnr 131 68738-07/111).

Vid inköp från annan än näringsidkare med avdragsrätt, exempelvis en privatperson, kan som nämnts VMB tillämpas vid den efterföljande omsättningen. Om säljaren inte är registrerad ägare till fordonet eller om detta inte är inregistrerat i svenskt bilregister har återförsäljaren i normalfallet inte styrkt att leverantören inte är näringsidkare med avdragsrätt. Detsamma gäller om säljaren varit registrerad ägare till bilen endast under en kort tid, t.ex. ett fåtal dagar.

Om det föreligger osäkerhet om VMB kan tillämpas vid köp av begagnade bilar, som inte är registrerade i bilregistret, och säljaren uppger sig vara privatperson, bör det kontrolleras till vem och på vilket sätt den sista innehavaren enligt det utländska registreringsbeviset har sålt fordonet.

**Hävning av köp,
återtag av vara,
demobil**

Om köpet återgår efter försäljning av en helt ny personbil, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återlämnade bilen anses ny vid såväl tillfället för återlämnandet som vid nästa försäljning. Återlämnandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning, t.ex. använts som demonstrationsbil, får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. Förutsättningen att förvärvet inte medfört avdragsrätt (förvärvskriteriet) är inte uppfyllt, eftersom avdragsrätt förelåg vid företagets faktiska förvärv.

Samma principer gäller vid hävt köp avseende en bil som sålts enligt allmänna principer med skattedebitering. Sker hävningen, exempelvis på grund av att kunden inte är nöjd efter viss tids avtalad bytesrätt/ångervecka uppkommer inget förvärv för bilhandlaren.

Vid ett finansieringsföretags försäljning av en enligt avtal med säljaren återtagen vara får VMB tillämpas om bilen ursprungligen sålts enligt dessa bestämmelser, se även avsnitt 14.5.9 angående finansieringsföretags återtag av varor som sålts på avbetalning.

**Reparationskostnad,
skrotpremie
och bilskatt**

För begagnade fordon utgörs vinstmarginalen av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset om beskattning ska ske enligt VMB. Om ett fordon lämnas för reparation innan det säljs vidare får kostnaden för reparationen inte läggas till inköpspriset när vinstmarginalen bestäms vid återförsäljningen. Avdragsrätten för den mervärdesskatt som ingår i reparationen ska i stället bedömas enligt de allmänna bestämmelserna om avdragsrätt. I normalfallet blir därför bilhandlaren fullt kompenserad genom avdrag för ingående skatt. Samma synsätt gäller för t.ex. reparation av alla varor som beskattas enligt VMB.

Kundförlust

VMB inom t.ex. bilhandeln förutsätter att en enskild affärshändelse ger vinst. Uppkommer en kundförlust medför transaktionen inte någon beskattning. I allmänhet konstateras en kundförlust först efter det att varan sålts och mervärdesskatten har redovisats. Med stöd av 13 kap. 24 och 25 §§ ML får skatten i sådana fall rättas i efterhand i deklaration för den period då kundförlusten är konstaterad.

Återtagande med äganderättsförbehåll – förlust

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel.

Exempel

Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderättsförbehåll. Mervärdesskatt har för varje försäljning redovisats med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

	<i>Bil A</i>	<i>Bil B</i>	<i>Bil C</i>	<i>Bil D</i>
Försäljningspris	110 000	110 000	110 000	110 000
Inköpspris	100 000	100 000	100 000	100 000
Tänkt marginal	10 000	10 000	10 000	10 000
Kunden betalar	50 000	50 000	50 000	50 000
Skuld	60 000	60 000	60 000	60 000
Bilens restvärde	90 000	50 000	60 000	52 000
Återbetalning till kunden	30 000	-10 000	0	-8 000

Om återförsäljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstaterats att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet, dock som mest med det belopp som tidigare redovisats som utgående skatt. Det är endast avseende bil B och D som förlust har uppkommit. I dessa fall kan skatten korrigeras med stöd av 13 kap. ML. För bil B med hela den redovisade skatten och för bil D med 1 600 kr.

Inköpspris vid nästa försäljning

Bilarna i exemplet är begagnade och kan vid kommande försäljning beskattas enligt bestämmelserna om VMB. Ett återtagande av vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) betraktas inte som en omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Inköpspriset vid den efterföljande försäljningen bör därför beräknas med utgångspunkt från det ursprungliga förvärvet men korrigeras till vad som återstår efter återtagandet. I det ovanstående exemplet kan inköpspriset vid nästa försäljning beräknas enligt följande

- ursprungligt inköpspris, 100 000 kr,
- minskat med vad kunden erlagt, 50 000 kr,
- ökat med eventuellt återbetalningsbelopp, 30 000 kr avseende bil A,
- ökat med den del av den tänkta marginalen som beskattats, 10 000 kr avseende bil A och C samt 2 000 kr avseende bil D.

De nya inköpspriserna uppgår till 90 000 kr, 50 000 kr, 60 000 kr respektive 52 000 kr.

32.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

32.5.1 Konstverk

Gräns för skattskyldighet

En upphovsman eller dennes dödsbo är inte skattskyldig för omsättning av ägda konstverk som framgår av 9 a kap. 5 § ML om beskattningsunderlagen för beskattningsåret understiger 300 000 kr 1 kap. 2 a § ML. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning ska beskattas.

Frivillig skattskyldighet

Upphovsman eller dennes dödsbo kan hos Skatteverket begära frivillig skattskyldighet, om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kr för beskattningsåret (1 kap. 2 b § ML). Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet gäller från dagen för beslutet eller från den tidpunkt som den skattskyldige begär och till utgången av andra året efter året för beslutet.

VMB inom konsthandeln

Återförsäljare som förvärvar konstverk från en upphovsman som inte är skattskyldig till mervärdesskatt får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående skatt beräknas på vinstmarginalen.

Upphovsman – konstnär

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 2 ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättning. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 % i stället för 25 % (RÅ 2000 not. 65). I analogi härmed kan inte heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe. Jfr avsnitt 28.4.1.2.

32.5.2 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter samt förvärv av konstverk från upphovsman med skattedebitering

I fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, dvs. inköp från tredjeland, finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 % av beskattningsunderlaget. Tullverket är beskattningsmyndighet och påför mervärdesskatt avseende inköp från tredjeland. Det är Tullverket som gör bedömningen om en vara ska klassificeras som konstverk, samlarföremål eller antikviteter.

Särskilt beslut

VMB kan tillämpas beträffande omsättning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, samt beträffande konstverk, som återförsäljaren importerat. Import av samlarföremål och antikviteter medför samma rätt. För att få tillämpa VMB för sådan omsättning, som föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos Skatteverket. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret (9 a kap. 2 § ML).

Ingående skatt

Förvärv av konstverk från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Den av säljaren respektive Tullverket debiterade mervärdesskatten är inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB avseende omsättningen och Skatteverket beslutat därom (9 a kap. 13 § ML). Den av upphovsmannen eller Tullverket debiterade mervärdesskatten får dock inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import (9 a kap. 9 § ML).

Förskjuten avdragsrätt

Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser (9 a kap. 3 § ML). Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och Skatteverket beslutat om detta enligt 9 a kap. 2 § ML. Om återförsäljaren efter att beslut erhållits om att VMB får tillämpas vid inköp från upphovsman eller efter import väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen eller Tullverket debiterad skatt. Avdragsrätten inträder i dessa fall först i den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren (9 a kap. 14 § ML).

Exempel

En bilhandlare importerar från USA en begagnad bil som betraktas som samlarföremål. Tullverket debiterar importmoms med 12 % av beskattningsunderlaget.

1. Bilhandlaren får göra avdrag för importmomsen och måste redovisa utgående skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser vid försäljningen.
2. Om bilhandlaren enligt beslut från Skatteverket enligt 9 a kap. 2 § ML ska tillämpa VMB vid återförsäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som har förvärvats av upphovsmannen respektive importerats får, om handlaren enligt 9 a kap. 3 § ML valt att tillämpa de allmänna bestämmelserna, importmomsen dras av först i den redovisningsperiod då försäljningen sker. Om handlaren tillämpar VMB får importmomsen inte dras av såsom ingående skatt. Den ska i stället inräknas som en del av inköpspriset i vinstmarginalberäkningen.

Beskattningsunderlag vid VMB efter import

Om en återförsäljare som importerar antikviteter eller samlarföremål har beslutat att tillämpa VMB vid sin omsättning till kunderna, ska beskattningsunderlaget bestämmas på särskilt sätt.

En återförsäljares beskattningsunderlag utgörs av det importerade samlarföremålets eller antikvitets försäljningspris minskat med beskattningsunderlaget vid importen, jfr 7 kap. 8 § ML, med tillägg för den mervärdesskatt som hänför sig till importen (9 a kap. 9 § tredje stycket ML). Detta innebär att återförsäljaren från försäljningspriset får dra av inköpspriset för varan, transport- och emballagekostnader m.m. samt mervärdesskatten på importen.

Observera att vinstmarginalen ska beskattas utifrån den skattesats som gäller för omsättning av varutypen även om skatt tagits ut med 12 % vid importen. Om exempelvis en samlarbil importerats från tredjeland och Tullverket debiterat mervärdesskatt på importen med 12 % ska vid vidareförsäljningen skattesatsen 25 % användas.

32.6 Handel inom EU

VMB kan också tillämpas vid handel mellan EU-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML omsätta varor till köpare i annat EU-land och förvärva

varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EU-land samt tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen i Sverige.

Se även avsnitt 32.4 när det gäller handel med begagnade bilar och motorcyklar.

Export

En vara anses i vissa fall omsatt utomlands enligt vad som föreskrivs i 5 kap. 3 a § ML. VMB ska inte tillämpas i dessa fall (9 a kap. 17 § ML).

Nya transportmedel

VMB kan inte tillämpas vid försäljning av nya transportmedel till annat EU-land (9 a kap. 19 § ML). Jämför även avsnitt 32.4 angående försäljning av nya transportmedel till annat EU-land. Ett nytt transportmedel som köpts in från leverantör i ett annat EU-land kan inte vidareförsäljas inom Sverige med tillämning av VMB. Det är förhållandena vid förvärvstillfället som avgör huruvida fordonet ska betraktas som nytt eller ej i detta sammanhang.

Försäljning till annat EU-land

Om en svensk återförsäljare säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EU-land och vid försäljningen tillämpar VMB, är omsättningen inte undantagen från skatteplikt, jfr 9 a kap. 18 § ML. Detta innebär att försäljningen inte ska redovisas i den periodiska sammanställningen. Inte heller får mervärdesskatten anges i fakturan. På fakturan ska däremot anges att beskattning sker i enlighet med artikel 313 i mervärdesskattedirektivet, 9 a kap. ML eller en annan uppgift om att VMB-systemet tillämpas. Se vidare avsnitten 32.7 och 17.4.

Inköp från annat EU-land – säljaren tillämpar VMB

Beträffande den omvända situationen, dvs. då en svensk skattskyldig återförsäljare förvärvar begagnade varor m.m. från en skattskyldig återförsäljare i annat EU-land kan VMB tillämpas vid den efterföljande försäljningen (9 a kap. 1 § första stycket 2 ML). Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid försäljningen till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet indikeras bl.a. genom att säljaren i sin faktura måste ange att han tillämpat VMB. Härigenom undantas förvärvet (GIF) från beskattning i enlighet med 3 kap. 30 f § ML (motsvaras av artikel 4 a och c i mervärdesskattedirektivet). Om det däremot inte av fakturan framgår att säljaren tillämpat VMB så ska köparen beskattas för förvärvet i Sverige, eftersom leveransen i säljarlandet normalt undantas från skatteplikt vid handel mellan näringsidkare.

Det ankommer på köparen, om denne vill undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed kunna använda VMB vid sin återförsäljning, att styrka att förutsättningarna för skattefrihet för förvärvet enligt 3 kap. 30 f § ML är uppfyllda.

Leverantörens tillämpning av VMB innebär vidare att denne, utan skattedebitering i fakturan, tar ut mervärdesskatt på försäljningen med vinstmarginalen som grund. Den sålunda erlagda utländska mervärdesskatten utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

VMB ska alltid framgå av fakturan

Hänvisning ska ske i faktura till VMB om denna metod använts (11 kap. 8 § 13 ML). En svensk köpare måste vid förvärv från en bilhandlare i ett annat EU-land se till att fakturan innehåller uppgifter om att försäljningen av varan i det andra EU-landet beskattats med tillämpning av VMB för att själv kunna använda VMB vid sin återförsäljning. Se avsnitt 32.7.

Kammarrätten har instämt i Skatteverkets bedömning att en näringsidkare oaktat god eller ond tro har att visa sin rätt att tillämpa ML:s specialreglering i fråga om VMB (KRNG 2003-12-17, mål nr 3503–3505-02).

Regeringsrätten har konstaterat att den skattskyldiges goda tro saknar betydelse för beskattningsfrågan. Regeringsrätten fastslog att avdragsrätt för ingående skatt vid felaktigt debiterad mervärdesskatt inte förelåg (RÅ 2004 ref. 65). Se även avsnitt 14.8.

Inköp från annat EU-land – svenskt VAT-nummer

En svensk återförsäljare som däremot åberopat sitt VAT-nummer för att härigenom förvärva en begagnad vara utan utländsk mervärdesskatt (skattepliktigt GIF), får inte tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning. Ett sådant förvärv, där leverantören inte debiterat utländsk mervärdesskatt, medför att den svenske återförsäljaren ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser dvs. förvärvsbeskattning avseende GIF i enlighet med bestämmelserna i 2 a kap. ML. Utgående skatt beräknas enligt allmänna bestämmelser med försäljningspriset som underlag vid vidareförsäljningen.

Kammarrätten har ansett att en ekonomisk förening inte kunde anses vara köpare och skattskyldig för GIF. En av föreningens ledamöter hade uppgett föreningens VAT-nummer och namn och därmed förvärvat en bil skattefritt för privat bruk och för egna pengar i Tyskland. Kammarrätten menade att ledamoten

inte ensam kunnat teckna föreningens firma och därför inte haft behörighet att teckna avtal om bilinköp i föreningens namn (KRNJ 2008-03-19, mål nr 1702-07).

Utländsk mervärdesskatt debiterad

Förvärvsbeskattning och beskattning av vidareförsäljning enligt ML:s allmänna bestämmelser ska även ske i de fall en säljare i ett annat EU-land öppet debiterat sitt lands mervärdesskatt i fakturan, eller då någon öppen debitering av mervärdesskatt visserligen inte skett men där uppgift saknas i fakturan om att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB.

De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att bestämmelserna om VMB ska vara tillämpliga vid förvärv från andra EU-länder kommenteras även i avsnitt 22.4.

Inköp från privatperson i annat EU-land

Bestämmelserna om VMB är även tillämpliga då en svensk återförsäljare vidareförsäljer begagnade varor som förvärvats från en säljare i ett annat EU-land som inte är näringsidkare med avdragsrätt, t.ex. från en privatperson.

När det gäller inköp av begagnade bilar från personer som inte är registrerade innehavare till bilen bör återförsäljaren ifrågasätta om inköpet verkligen sker från en privatperson, se vidare avsnitt 32.4 vid kantrubrik ”Bevisbörda”.

Distansförsäljning t.ex. postorder

En utländsk företagare i annat EU-land som säljer varor till svenska kunder som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, exempelvis postorderförsäljning, kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § första stycket 4 ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, dvs. om fråga är om handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § första stycket 4 ML inte tillämplig, jfr 9 a kap. 18 § andra stycket ML. Varorna anses således omsätta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, dvs. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB även om mottagarlandets omsättningströskel överskrids.

32.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde

Mervärdesskattdebitering

För omsättning där återförsäljaren tillämpat VMB får skattens belopp eller underlag för beräkning av skatten inte anges i fakturan (9 a kap. 16 § ML). Skälet till detta är att skatten inte

är avdragsgill hos förvärvaren. Om skatten angivits i fakturan innebär detta att återförsäljaren inte uppfyllt kraven för att få tillämpa VMB. I så fall ska skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som bestäms utifrån de allmänna bestämmelserna i ML.

Hänvisning

Om VMB-reglerna har tillämpats ska detta framgå genom en särskild notering på fakturan. Det ska ske genom en hänvisning till

- a. bestämmelserna i 9 a kap. ML,
- b. artikel 313 i mervärdesskattedirektivet, eller
- c. till en annan uppgift som klargör att VMB-systemet tillämpats (11 kap. 8 § 13 ML).

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift som förklaring till att VMG-systemet har tillämpats (punkten c) är det enligt Skatteverkets mening normalt tillräckligt att ange något av följande (beorende på vad som är tillämpligt i det enskilda fallet); ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”, ”vinstmarginalbeskattning – begagnade varor”, vinstmarginalbeskattning – konstverk” eller ”vinstmarginalbeskattning – samlarföremål och antikviteter” (Skatteverket 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111). Se vidare avsnitt 17.4.1.

Förenklad faktura

Skatteverket anser att en förenklad faktura får användas vid försäljning där återförsäljaren tillämpar reglerna om VMB. En förklaring till utelämnad skattedebitering ska dock lämnas varvid hänvisning till VMB uttryckligen ska ske. Det förutsätts också att de allmänna förutsättningarna i 11 kap. 9 § första stycket ML för att få utfärda förenklad faktura är uppfyllda, nämligen att fakturan är på mindre belopp eller att handelsbruk m.m. gör det svårt att följa alla de krav som normalt gäller för fakturor (Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111).

En förenklad faktura måste innehålla uppgifter om datum för utfärdandet, identifiering av säljaren, identifiering av vilken typ av varor som levererats (11 kap. 9 § andra stycket ML). Mervärdesskatten och beskattningsunderlaget får inte anges vid tillämpning av VMB.

Höga krav på bevisning

Bestämmelserna om VMB är ett avsteg från de allmänna regler som gäller enligt ML. Det ställs därför höga krav på bevisning av att förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda.

Inköpsfaktura

9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköpskostnader samt att fråga

är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Beviskraven bör därför ställas med utgångspunkt från bestämmelserna i 11 kap. 8 § ML och 14 kap. 2 § första stycket SBL.

En deklarationsskyldig ska ha ett underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten samt för kontroll av beskattningen (14 kap. 2 § SBL).

Av inköpsfakturan ska, som tidigare nämnts, framgå om leverantören tillämpar bestämmelserna om VMB vid försäljningen.

Förskott

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis för beställd vara inträder skattskyldigheten när betalningen mottas (1 kap. 3 § ML). Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

Exempel

Ett bilhandelsföretag säljer den 31 januari en begagnad personbil för 100 000 kr. Kunden erlägger 10 000 kr i förskott. Bilen levereras den 10 februari varvid återstoden 90 000 kr erläggs. Bilhandelsföretaget har beräknat vinstmarginalen till 20 000 kr. Utgående skatt med 20 % därav, utgör 4 000 kr. Av skatten bör 400 kr anses belöpa på perioden januari och 3 600 kr på perioden februari.

32.8 Räkenskaper

VMB särskiljs i räkenskaperna

Enligt vad som följer av 9 a kap. 15 § ML ska den som är skattskyldig återförsäljare, utöver vad som följer av BFL:s redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare är skyldig att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av BFL och god redovisningssed.

En återförsäljare kan vara skyldig att tillämpa tre olika metoder för inköp och försäljning av begagnade varor m.m. Han kan redovisa dels enligt ML:s allmänna bestämmelser, dels enligt bestämmelserna om VMB varvid såväl VMB enligt normal metod som enligt den förenklade metoden kan bli aktuell.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 35.5.

33 Finansiella tjänster

33.1 Inledning

Inom den finansiella sektorn (finansmarknaden) verkar bl.a. banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag, börser, handelsplattformar och clearingorganisationer samt försäkringsbolag och försäkringsmäklare.

Undantag för finansiella tjänster finns i 3 kap. 9 och 10 §§ ML.

33.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel

Omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt (3 kap. 9 § första stycket ML). Detta gäller bank- och kreditföretag, värdepappersbolag samt även andra typer av företag som tillhandahåller tjänster av nämnda slag. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra stycket ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 b–g. Till skillnad från ML:s utformning anges i artikeln en mera detaljerad uppräknning av de transaktioner som omfattas av undantaget. Enligt den ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från beskattning:

- ”b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.
- c) Förmedling av och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit.
- d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, ford-

ringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

f) Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2.

g) Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.”

33.2.1 Bank- och finansieringstjänster

33.2.1.1 Tjänster som omfattas av undantaget

Bank- och finansieringstjänster

Undantaget i 3 kap. 9 § första stycket ML omfattar bl.a. räntor samt sådana avgifter och provisioner inom bank- och finansieringsföretagens kontorsrörelse som har samband med in- och utlåning, betalningsförmedling, kreditförmedling, kreditgarantier och handel med valutor. Undantaget för sådana bank- och finansieringstjänster motsvaras i mervärdesskattedirektivet av de transaktioner som anges i artikel 135.1 b–e.

Exempel på vad som omfattas av skattefrihet är avgifter för

- kontoutdrag och saldouppgifter,
- gireringar och överföringsuppdrag,
- uppläggning av krediter.

Upplåning och utlåning

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolags verksamhet avseende utlåning och upplåning omfattas av undantaget. Av handlingarna framgick att sökandebolaget upptog lån från allmänheten mot s.k. vinstandelsbevis och i sin tur lånade ut huvuddelen av de upplånade medlen till sitt utländska moderbolag (SRN 1997-12-16).

Skatterättsnämnden har i ett annat förhandsbeskedsärende ansett att lån, som enligt särskilt låneavtal tillhandahölls av säljaren i

samband med försäljning av vara, får anses vara avskild från bolagets försäljningsverksamhet. Den avgift som betalades till långgivaren för dennes kostnader för avisering om räntebetalning, amortering m.m. utgjorde en kostnad för lånet och en intäkt i den undantagna utlåningsverksamheten. Omsättningen var inte heller skattepliktig i de fall krediten tillhandahölls av ett annat bolag och lånet sedan amorterades varje månad under en period av sex månader. Kunden behövde i dessa fall inte betala någon ränta utan fick i stället betala en högre aviseringsavgift (SRN 2005-10-11).

Betalningsförmedling

EU-domstolen har i ett mål, prövat bl.a. hur uttrycket ”transaktioner [...] rörande [...] överföringar” ska tolkas (artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet). Enligt EU-domstolen måste de tjänster som tillhandahålls ha som verkan att medel överförs och medföra rättsliga och ekonomiska förändringar (jfr C-235/00, CSC Financial Services, punkt 26). En sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt direktivets mening bör särskiljas från tillhandahållandet av endast en materiell eller teknisk tjänst, som t.ex. att ett datasystem ställs till bankens förfogande. Bestämmelsen ska tolkas så, att verksamheter rörande överföringar och betalningar omfattar de transaktioner som utförs av en datacentral, om dessa transaktioner har en fristående karaktär och om de är specifika och väsentliga för de verksamheter som är undantagna från skatteplikt. Domstolen fastslog vidare att vid tolkningen av om undantaget är tillämpligt är det tjänstens natur som ska vara avgörande och inte att tjänsten utförs av viss typ av företag eller att det föreligger ett rättsförhållande med bankens slutliga kund (C-2/95, SDC, punkterna 38, 59, 66–68).

Skatterättsnämnden har prövat frågan om undantaget är tillämpligt för tjänster som tillhandahålls av Bankgirocentralen. Med hänvisning bl.a. till C-2/95, SDC, har Skatterättsnämnden ansett att de tjänster som innefattar transfereringar av medel mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahålls i anslutning härtill utgör sådan banktjänst som omfattas av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kan utnyttja via sina terminaler. Uppdragsfaktureringsansågs däremot som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnat led i denna och vars omsättning därför inte omfattades av undantaget (SRN 1997-11-13).

Bankgirocentralen överklagade förhandsbeskedet avseende uppdragsfaktureringsansökan. Regeringsrätten gjorde samma bedömning

som Skatterättsnämnden såvitt avsåg uppdragsfaktureringen (RÅ 1999 not. 46).

Skatterättsnämnden har ansett att omsättning av tjänster avseende betalningsförmedling omfattas av undantaget från skatteplikt även i de fall en underentreprenör tillhandahöll dessa tjänster till sökandebolaget (SRN 2009-10-15).

Kammarrätten har ansett att moment som ingår som nödvändiga led vid överföring av medel mellan konton omfattas av undantaget. Tjänster hänförliga till framställning av uppdragsblanketter, vinnarkonto, bankstatistik och registrering av konto för överskjutande skatt ansågs dock vara skattepliktiga (KRNS 2004-06-15, mål nr 4890-2000, 4891-2000, 4892-2000 och 4893-2000).

**Betal- och
kreditkorts-
tjänster**

Skatterättsnämnden har ansett att ett åtagande att till en grupp banker sköta deras hantering av kredit- och betalkortssystem utgör en finansiell tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. I sökandens åtagande ingick bl.a. att genomföra bankkundernas korttransaktioner från auktorisation till insamling av transaktioner, överföra medel, administrera och göra avräkningar, vid fel hantera påföljande reklamationer, bedrägeri- bevakning, kravhantering, statistik och vissa andra tjänster. Skatterättsnämnden fann att de olika tillhandahållandena skulle ses som en enda tjänst som syftade till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna i en betalningsförmedling som banken efterfrågar (SRN 2006-06-30).

I ett annat förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att ett bolags verksamhet avseende omsättning av tjänster till kortinnehavare av bolagets egna betalkort, såsom beviljande av krediter och möjlighet att handla mot faktura, utgjorde från skatteplikt undantagna bank- och finansieringstjänster. De avgifter bolaget erhöll från de företag som var anslutna till kortet, vilka drog nytta av konceptet genom att kortinnehavarna handlade av dem, ansågs också hänförliga till den delen av bolagets verksamhet. Däremot ansågs de tjänster som bolaget tillhandahöll i form av servicefunktion till företag avseende betalningar som sker med kontokort utfärdade av utomstående kontokortsföretag utgöra skattepliktiga administrativa tjänster (SRN 2006-02-28).

**Kassaservice-
tjänster**

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolag som på uppdrag av annat bolag utförde s.k. kassaservicetjänster tillhandahöll banktjänster. Tjänsterna bestod i att förmedla insättningar och uttag på bankkonton, inlösen av checkar och postgiro-

utbetalningar, mottagning av dagskassor, förmedling av betalningar samt kontrollräkning av kontanter (SRN 2004-06-15).

Kreditförmedling

EU-domstolen har uttalat sig om begreppet ”förmedling av krediter” i artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att en underagent till en huvudagent inte är avtalsrättsligt bunden till någon av parterna i ett kreditavtal till vars slutande han medverkat, och att denna underagent inte tar direkt kontakt med den ena av dessa parter, hindrar inte att underagenten tillhandahåller förmedling av krediter som är undantagen från skatteplikt. Detta förutsätter dock att hans verksamhet inte begränsas till ombesörjandet av en del av de materiella transaktionerna i anslutning till kreditavtalet (C-453/05, Ludwig).

I ett förhandsbeskedsärende har Regeringsrätten ansett att de tjänster som en bank utförde i samband med hanteringen av långfristiga bostadskrediter för ett kreditmarknadsbolags räkning och som avslutades med att ett kreditbeslut fattades avsåg kreditförmedling och att omsättningen av dessa tjänster var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket ML. Även bankens tjänster vid omsättning och övertagande av krediter för vilka kreditmarknadsbolaget var kreditgivare ansågs som kreditförmedling. Regeringsrätten förklarade däremot att bankens omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter inte var undantagen från skatteplikt enligt ML (RÅ 1998 not. 111).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att tjänster i samband med kreditansökningar som tillhandahölls av ett postorderföretag inte utgör sådan kreditförmedling som är undantagen från skatteplikt. Postorderföretaget öppnade inkomna ansökningar, registrerade, diarieförde samt tog fram kompletterande uppgifter (RÅ 2005 not. 61).

Skatterättsnämnden har ansett att ett koncernbolags tillhandahållande av tjänster till ett kreditbolag i samband med att andra företag inom koncernen förmedlade krediter mellan kreditbolaget och kredittagarna inte utgör kreditförmedlingstjänster som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Skatterättsnämnden ansåg att den konkreta förmedlingsinsatsen utfördes av koncernföretagen och att bolagets uppgifter i sammanhanget endast var att på olika sätt verka för att koncernföretagen skulle utföra kreditförmedlingen. Tjänsterna framstod således, enligt nämndens mening, inte på det sätt som

anförts i C-453/05, Ludwig (punkt 36), som en avgränsad enhet som medför att de funktioner uppfylls som är specifika och väsentliga för de förmedlingsinsatser som de andra koncernföretagen utförde. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden (SRN 2009-03-25).

Valutahandel

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML är tillämpligt på de växlingsvinster som uppstår vid växling av valuta. Enligt Skatterättsnämnden avsåg det tilltänkta valutabolagets verksamhet valutatransaktioner och omsättningarna omfattades därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknade för bedömningen betydelse om valutabolaget vände sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrevs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag. Jämför C-172/96, First National Bank of Chicago, vari bl.a. fråga om valutahandel på avistamarknad utgjorde undantagen omsättning av tjänst var föremål för bedömning (SRN 1994-04-08).

Skatterättsnämnden har däremot ansett att tjänster avseende bl.a. marknadsföring av och information om en viss valutaväxlingstjänst inte utgör sådana tjänster som omfattas av 3 kap. 9 § ML (SRN 2009-07-06).

33.2.1.2 Tjänster som enligt 3 kap. 9 § andra stycket ML inte omfattas av undantaget

Notariatverksamhet

Notariatverksamhet är inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att avgifter för depåer och för notariatförvar samt arvoden för tjänster av juridisk, ekonomisk eller teknisk karaktär, omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om tjänster avseende skattekonsultation, deklARATIONER, boutredning, privat rådgivning samt övrig juridisk och ekonomisk rådgivning.

Indrivningstjänster

Skatteplikt föreligger vid utförande av inkassouppdrag för kunders räkning. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsumelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären, jfr avsnitten 6 och 11.2.

**Indrivnings-
tjänster och
administrativa
tjänster avseende
factoring**

Administrativa tjänster avseende factoring ingår inte i undantaget från skatteplikt. Med administrativa tjänster avses t.ex. bokförings- och reskontratjänster i samband med factoringen.

EU-domstolen har funnit att direktivet ska tolkas så att när ett factoringföretag tillhandahåller factoringtjänster genom att köpa sin kunds fordringar tillhandahåller det kunden en tjänst som i huvudsak går ut på att avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken. Domstolen konstaterade att factoring ska tolkas enligt sin objektiva karaktär oavsett form av factoring. Domstolen konstaterar också att factoring med hänsyn till sin objektiva karaktär har som huvudsakligt ändamål att driva in fordringar från tredje man. En ekonomisk verksamhet, varigenom en näringsidkare köper fordringar med den kreditrisk som följer med detta och i gengäld tar ut en avgift av sina kunder, utgör inkasso i den mening som avses i direktivet, artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet (C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring).

Mot bakgrund av ovannämnda EU-dom har Skatteverket i en skrivelse utvecklat sin syn på frågan om skatteplikt vid factoring. Nedan följer en närmare redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111).

Skatteverket anser att om det huvudsakliga syftet med tjänsten är att tillhandahålla en administrativ tjänst samt avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken så är omsättningen skattepliktig oavsett om det är fråga om fakturaköp eller fakturabelåning. Detta gäller oavsett om avlastningen av betalningsrisken för fordringarna är med eller utan regressrätt. Detta gäller även om ersättningen tas ut som en minskning vid betalningen avseende kundfordringen.

I vissa fall av fakturaköp finns dock inte något tillhandahållande av någon tjänst i form av avlastning av indrivningen. Det kan vara fallet om förfallna fakturor köps för endast en bråkdel av nominella värdet. I dessa fall avser köpet i princip värdelösa fordringar och köparen kan inte anses tillhandahålla kunden någon tjänst i form av avlastning av indrivningen och betalningsrisken.

Skatteverket anser att om det vid fakturabelåning även föreligger en kreditgivning, som inte är underordnad administrations- och indrivningstjänsten, är denna undantagen från skatteplikt och den ränta som erhålls som ersättning ska inte beskattas. Detta gäller även om ränta tas ut som en minskning vid utbetalningen av det nominella kundfordringsbeloppet.

Förvaltning av fordringar (skuldsanering)	I ett förhandsbesked som har fastställts av Regeringsrätten förvärvade ett bolag förfallna fordringar. Ett koncernbolags tjänster innebärande att för bolagets räkning föra förhandlingar med gäldenärer och även bevilja nya krediter hos bolaget bedömdes utgöra förvaltningstjänster som inte omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Eventuella inslag som i mervärdesskattehänseende var att betrakta som finansiella tjänster framstod som underordnade led i förvaltningen (RÅ 2003 not. 194).
Bankfack	Uthyrning av bankfack och andra förvaringsutrymmen omfattas inte av skattefriheten.
Andra tjänster	Skatteplikt föreligger vidare för omsättning av tjänster avseende bokföring, översättning, fotokopiering och tillhandahållande av programvara samt för kreditupplysning och allmänna administrativa tjänster. Detta gäller även då tjänsterna tillhandahålls åt ett annat finansieringsföretag.
Värdering av fastighet	Regeringsrätten har ansett att ett företag, som åtog sig att på uppdrag av en bank i samband med långivning utföra tjänster avseende värdering av fastigheter, utför skattepliktiga tjänster (RÅ 1992 not. 209).
Återtagna varor	Finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Likaså är bankernas försäljning av artiklar som inköpts för försäljning till kunder skattepliktig.
33.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet	
Värdepappershandel	Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Vad som avses med sådan verksamhet framgår av 3 kap. 9 § tredje stycket 1 och 2 ML. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt nämnda lagrum omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller inte. Förvaltning av investeringsfonder enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder utgör också värdepappershandel.
Transaktioner rörande aktier, värdepapper m.m.	Undantaget motsvarar undantagen i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av direktivets bestämmelse i denna del har tolkats i målen C-2/95, SDC, och C-235/00, CSC Financial Services. Den analys som EU-domstolen gjorde

i SDC-omen avseende överföringar och betalningar (se avsnitt 33.2.1.1) gäller i princip även handeln med värdepapper. Värdepappershandel innefattar därmed handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning. Jfr SDC-omen, punkt 73, och CSC-omen, punkt 26–28. Av CSC-omen följer att uttrycket transaktioner rörande värdepapper avser transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper.

Förhandlings- verksamhet

EU-domstolen har även tolkat begreppet förmedling rörande aktier, värdepapper m.m. i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har bedömt att uttrycket inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa (C-235/00, CSC Financial Services).

I ovannämnda dom har EU-domstolen vidare uttalat (punkt 39):

”Utan att det är nödvändigt att fråga sig exakt vilken räckvidd uttrycket förhandlingar har [...] kan det konstateras att uttrycket [...] avser verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför. Förhandlingsverksamhet är nämligen en tjänst som utförs för en avtalsparts räkning och för vilken denna utger vederlag såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Verksamheten kan bland annat bestå i att underrätta parten om tillfällen att sluta ett sådant avtal, att komma i kontakt med motparten och att förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning. Denna verksamhets ändamål är således att göra det som är nödvändigt för att parterna skall sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll.”

33.2.2.1 Omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar m.m.

Omsättning och förmedling av värdepapper	Bestämmelsen innebär att vederlag för aktier och andra värdepapper samt courtage, avgifter och provisioner som tas ut av exempelvis banker och värdepappersbolag vid handel i kommission och förmedling av värdepapper är undantagna från skatteplikt.
Lagerbolag	Försäljning av aktier medför inte skattskyldighet. Detta innebär att försäljning av ett s.k. lagerbolag genom överlåtelse av aktierna i bolaget inte medför skattskyldighet.
Garantiprovision	<p>Investmentbanker m.fl. erbjuder tjänster i samband med nyemission och kan då bl.a. åta sig – mot en garantiprovision – att förvärva aktier som eventuellt inte blivit tecknade vid en emission. Regeringsrätten har funnit att ett sådant åtagande är en tjänst som inte är underordnad någon huvudtjänst och att den separata tjänsten inte omfattas av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster. Undantaget för värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet var heller inte tillämpligt (RÅ 2003 ref. 94).</p> <p>Regeringsrätten har i ett annat mål, där förutsättningarna är jämförbara med de i RÅ 2003 ref. 94, beslutat att begära förhandsavgörande från EU-domstolen angående tolkningen av undantagen i artikel 135.1 a–c och f i mervärdesskattedirektivet (RR 2009-10-28, mål nr 1267-09).</p>
Likviditetsgarantitjänst	Skatterättsnämnden har ansett att ett åtagande där sökanden, i syfte att främja likviditeten i uppdragsgivarens aktie, fortlöpande och för egen räkning ställde köp- och säljkurser avseende aktien inte är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML (SRN 2004-03-05).
Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market makertjänster	Regeringsrätten har behandlat frågan om ett bolag som, i anslutning till uppdrag att förmedla räntebärande instrument från emittent till placerare, vilket omfattas av undantaget från skatteplikt (jfr RÅ 2001 not. 23), även tillhandahöll tjänster som innebar att fortlöpande ange köpräntor på andrahandsmarknaden och, när bolagets eget innehav gjorde det möjligt, även angav säljräntor. Uppgifterna förmedlades av bolaget via Reuter-systemet eller motsvarande informationssystem. Regeringsrätten konstaterade att det förhållandet att en emittent var beredd att betala ersättning till bolaget för att bolaget upprätthöll en andrahandsmarknad inte kan anses innebära att denna ersättning utgör vederlag för bolagets skattefria omsättning av värdepapper.

Tillhandahållandet ansågs inte utgöra en tjänst avseende värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Åtagandet ansågs inte heller utgöra en bank- och finansieringstjänst (RÅ 2004 ref. 100).

Incitamentsprogram för anställda

Ett uppdrag avseende upprättande av incitamentsprogram baserat på teckningsoptioner för de anställda har varit föremål för prövning hos Skatterättsnämnden. Uppdraget omfattade fyra olika delmoment rörande bl.a. utarbetande av villkor, genomgång av formalia, värdering av optionerna samt insamling och sammanställning av information. Skatterättsnämnden ansåg att de avsedda tillhandahållandena inte utgör förmedlingstjänst avseende aktier och andra värdepapper och inte heller ett led i en sådan tjänst varför tjänsten inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML (SRN 2002-01-09).

Förmedling av aktie i samband med börsintroduktion/nyemission

I ett förhandsbesked som har fastställts av Regeringsrätten, har Skatterättsnämnden ansett att s.k. corporate financeverksamhet, i den del den avsåg förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission, utgör en enda tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Den så kallade corporate financeverksamheten innefattade ett flertal olika tjänster som hade anknytning till ett bolags finansiering (RÅ 2001 not. 23).

Tjänster i samband med aktieemission

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av tjänster i samband med aktieemission omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. De tjänster som sökanden utförde bestod i att kontakta potentiella investerare och på olika sätt informera om emissionen och frågor i anslutning till den samt att utföra visst arbete i anslutning till aktieteckningen (SRN 2009-05-25).

Företagsöverlåtelse – förmedling av aktier och andra andelar

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked, där en tjänst avseende företagsöverlåtelse har ansetts vara skattepliktig. Sökandens tillhandahållande avsåg ett försäljningsuppdrag som var uppdelat i fyra etapper som bestod av planering, analys och beskrivning (etapp 1), marknadsbearbetning (etapp 2), intressentbearbetning (etapp 3) samt förhandlingar och avslut (etapp 4). Den huvudsakliga delen i uppdraget hänförde sig till etapp 1 till 3. Regeringsrätten konstaterade i domslutet:

”De tjänster bolaget tillhandahåller sina kunder får, oavsett om i ett enskilt fall en aktieförsäljning kommer till stånd eller inte, huvudsakligen anses ha en annan karaktär än de finansiella tjänster som skall undantas från skatteplikt enligt de angivna reglerna i ML och i sjätte direktivet.” (RÅ 2006 not. 188)

Mot bakgrund av Regeringsrättens domar (RÅ 2001 not. 23 och RÅ 2006 not. 188) anser Skatteverket, när det gäller konsulttjänster i samband med företagsöverlåtelser, att ett uppdrag att finna en köpare till ett företag, i de fall hela företaget avyttras till ett mindre antal köpare, är en skattepliktig konsulttjänst även om avtalet är formulerat som ett uppdrag att förmedla aktier. Det centrala i ett sådant uppdrag, och det som är avgörande vid bestämmandet av tjänstens karaktär, är biträdet vid avyttringen av företaget och dess tillgångar. De konsulttjänster som efterfrågas i samband med överlåtelsen kan därför inte vid en huvudsaklighetsbedömning anses vara en från skatteplikt undantagen förmedling av värdepapper. En konsult som på motsvarande sätt biträder en köpare att finna ett lämpligt företag att förvärva tillhandahåller en skattepliktig konsulttjänst även om uppdraget är formulerat som förmedling av aktierna i företaget (Skatteverket 2007-10-02, dnr 131 304409-07/111).

**Tjänst avseende
kontoföring av
finansiella
instrument**

En central värdepappersförvarare, dvs. ett företag som har auktorisation att kontoföra finansiella instrument i avstämningsregister (jfr lag [1998:1479] om kontoföring av finansiella instrument), kan tillhandahålla tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Tjänster som tillhandahålls till emittent (dvs. avstämningsbolag) och som säkerställer att ägaromregistrering/-överföring sker mellan vp-konton i avstämningsregister eller att registrering sker vid emission anses omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta eftersom tjänsten medför en rättslig och finansiell förändring avseende det aktuella värdepappret. Däremot omfattas inte tjänst avseende uppdatering av aktieägarbok av undantaget.

Undantaget omfattar även registreringstjänster som innebär att rättigheter eller skyldigheter avseende värdepapper skapas, förändras eller utsläcks.

Tjänster till s.k. kontoförande institut (dvs. den som av en central värdepappersförvarare medgetts rätt att vidta registreringsåtgärder i avstämningsregistret) omfattas också av undantaget när tjänsten omfattar ett ansvar för förändringen av den rättsliga och finansiella ställningen avseende värdepappret (jfr C-235/00 CSC Financial Services och C-2/95 SDC, samt RÅ 1999 not. 46).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att tjänster som tillhandahölls enligt två depåavtal till en del utgör tjänster enligt 3 kap. 9 § ML. De

åtgärder som Y vidtog enligt depåavtalen bestod, enligt Skatterättsnämndens uppfattning, både av tjänster som påverkade parternas finansiella ställning respektive det rättsförhållande som värdepapperet representerade – och som därför var undantagna från skatteplikt – och av tjänster av mer administrativ art och som därför var skattepliktiga. Skatterättsnämnden ansåg därför att de tjänster enligt depåavtalen som Y utförde och ansvarade för i egenskap av kontoförande institut och förvaltare och som säkerställde ägarregistrering, överföring eller andra rättsliga förändringar avseende värdepapperet bör anses utgöra sådana transaktioner som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Även de betalningstransaktioner som Y genomförde och som hörde samman med en värdepappersavveckling bör omfattas av skattefriheten eftersom dessa transaktioner medförde ekonomiska förändringar för köparen och säljaren. De tjänster enligt depåavtalen såsom löpande hantering av bolagshändelser (vidarebefordran av information till kunderna, inkasserande av utdelningar m.m.), värdering av innehavet på kontot, tillhandahållande av kontouppdrag, åtgärder beträffande skatter (såsom tillhandahållande av deklaraionsuppgifter) samt andra tjänster av administrativ karaktär, vilka inte medförde några rättsliga och ekonomiska förändringar, omfattades däremot inte av undantaget från skatteplikt (RÅ 2009 not. 23).

Förmedling av köp och säljorder, courtagedelning

I ett förhandsbeskedsärende gällande courtagedelning har Regeringsrätten, i likhet med Skatterättsnämnden, ansett att omsättning av den tjänst för vilken en kapitalförvaltare (X AB) erhöll ersättning av en depåbank (Y AB) i form av andel av courtage och andel av up-front provision omfattades av undantaget från skatteplikt för förmedling av aktier, andra andelar och fordringar i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML. I det aktuella ärendet lade X AB med stöd i en fullmakt, som bolagets kund utfärdat, in order i kunden namn till Y AB. Enligt Skatterättsnämnden hade X AB ställning av en sådan mellanman som gjorde det som var nödvändigt för att parterna skulle sluta ett uppdragsavtal utan att ha något eget intresse vad gällde avtalets innehåll. X AB:s uppgift var att sammanföra Y AB med kunderna och därmed bereda Y AB tillfälle att sluta avtal om köp eller försäljning av värdepapper. Skatterättsnämnden ansåg i enlighet med vad EU-domstolen uttalat i målet C-453/05, Ludwig, att såväl tjänstens natur som ändamålet med denna fick anses vara att X AB tillhandahöll Y AB en sådan förmedlingstjänst rörande värdepapper som

omfattades av undantaget i mervärdesskattedirektivet (RR 2009-06-02, mål nr 6792-08).

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ett bolags verksamhet att köpa och sälja aktier för depåkunders räkning via Internet eller olika fondkommissionärer omfattas av undantaget från skatteplikt. Köp och försäljning skedde i bolagets namn. Bolaget var ett kontoförande institut hos VPC och hade tillstånd att bedriva värdepappersrörelse i form av förmedling av värdepapper för annans räkning i eget namn. Nämnden fann att transaktioner avseende förvärv av aktier för depåkunders räkning mot ersättning i form av courtage utgjorde självständiga tjänster avseende sådan omsättning som utgör värdepappershandel och som därmed är undantagen från skatteplikt (SRN 2005-12-21).

**Förmedling
av obligation**

Skatteverket anser att ersättning från Riksgäldskontoret till återförsäljare av premieobligationer omfattas av undantagsbestämmelserna för förmedling av värdepapper (RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120).

**Tjänst avseende
förmedling av
fondandel och
information**

Ett bolags Internetbaserade tjänster till ett fondbolag, vilket är ett aktiebolag som fått tillstånd att utöva förvaltning av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, har bedömts av Skatterättsnämnden. Fråga var dels om tjänst rörande information skulle bedömas som en fristående tjänst, dels om tjänst rörande förmedling av fondsparares köp och försäljning (inlösen) av fondandelar skulle utgöra från skatteplikt undantagen värdepappershandel. Skatterättsnämnden bedömde informationstjänsten som en fristående tjänst som inte omfattades av något av undantagen i ML och genomförandet av förmedling av fondandelar som en från skatteplikt undantagen tjänst (SRN 2000-12-21).

**Förvaltning
av kapital**

Ett förhandsbesked som har fastställts av Regeringsrätten rörde frågan om ett bolag A bedrev värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Bolaget förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde A på eget initiativ och utan samråd med kunden göra ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade värdepapper förvarades i depå hos bolaget B, systerbolag till A, som också verkställde köpen och försäljningarna. Kunden skulle till A eller annan utöver visst avtalat arvode – om ej annat avtalats – erlägga avgifter i form av courtage och andra transaktionskostnader. Skatterättsnämnden ansåg att bolaget A:s tjänster inte var undantagna från skatteplikt. Att det i bolagets uppdrag ingår att utan vidare

direktiv från kunden ge köp- och säljorder till fondkommissionären kan varken anses som omsättning eller förmedling av värdepapper i nu angiven bemärkelse. Enligt nämndens mening har de tjänster som bolaget tillhandahåller i stället närmast karaktär av analys- och rådgivningstjänster. Sådana tjänster är enligt vad som ovan anförts inte undantagna från skatteplikt. För denna bedömning saknar det betydelse hur provisionen beräknas (RÅ 1993 not. 71).

I ett annat förhandsbesked som har fastställts av Regeringsrätten, hänvisade Skatterättsnämnden till RÅ 1993 not. 71 och ansåg att sökandebolagets omsättning var skattepliktig. Omständigheterna i det aktuella ärendet var följande. Sökandebolaget A ingick i en koncern. Ett koncernbolag, B, ville att A skulle förvalta visst kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument som statsskuldväxlar, obligationer, certifikat m.fl. instrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Handeln skulle ske i B:s namn och äganderätten till värdepapperen tillkom B. Skatterättsnämnden ansåg att den tjänst som A skulle tillhandahålla B i allt väsentligt var av samma slag som en sådan tjänst som bedömdes i RÅ 1993 not. 71, dvs. en analys- och rådgivningstjänst (RÅ 1998 not. 249).

Kapitalförvaltningsuppdrag har även varit föremål för prövning av Regeringsrätten i ett förhandsbeskedsärende. Uppdraget i det aktuella fallet grundade sig på en uppdragsbeskrivning som kunden medverkade till att utforma. Vidare utformades bl.a. direktiv för kortsiktig handel och beslut om uppdragen avseende långsiktiga placeringar fattades av en kommitté. Avgiften bestämdes i förhållande till förvaltad kapital. Regeringsrätten ansåg i likhet med Skatterättsnämnden att uppdraget skulle anses utgöra en enda tjänst som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML (RÅ 2003 not. 178).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att ett åtagande att placera och omplacera försäkringskapital i ett antal fonder som stod till förfogande inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML (RÅ 2006 not. 77).

Skatterättsnämnden har gjort samma bedömning i ett liknande förhandsbesked (SRN 2005-10-04).

33.2.2.2 Förvaltning av investeringsfonder

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § andra stycket 2 ML innebär att förvaltningsarvoden som tas ut vid förvaltning av investeringsfonder, som omfattas av lagen (2004:46) om investeringsfonder (LIF), är undantagna från mervärdesskatt.

Begreppet ”särskilda investeringsfonder”

EU-domstolen har uttalat sig om begreppet ”särskilda investeringsfonder” i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen kan detta begrepp omfatta fonder med fast aktiekapital bildade på bolagsrättslig grund. När medlemsländerna fastställer vilka fonder som ska omfattas är de skyldiga att iakta det syfte som eftersträvas med undantaget från skatteplikt samtidigt som principen om skatteneutralitet ska säkerställas. Artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt och kan åberopas som stöd för att nationella bestämmelser som påstås strida mot artikeln inte ska tillämpas (C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies).

Skatteverket anser att ett aktiebolag kan behandlas som en investeringsfond, med avseende på dess förvärv av vissa förvaltningstjänster, om följande förutsättningar är uppfyllda.

- Aktiebolaget ska vara ett företag för kollektiva investeringar som riktar sig till allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning.
- Aktiebolaget ska ha till enda syfte att erbjuda investerare att indirekt, genom delägarskap i aktiebolaget, företa investeringar i överlåtbara värdepapper.
- Bolagets aktie ska vara upptagen till handel på en sådan reglerad marknad som avses i lag (2007:528) om värdepappersmarknaden eller föremål för handel på en sådan handelsplattform som avses i samma lag eller på en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) (Skatteverket 2008-02-07, dnr 131 769930-07/111).

Fond i kommanditbolag

Skatterättsnämnden har ansett att en fond som organisatoriskt var utformad som ett kommanditbolag med verksamhet inom private equity-området – alternativa investeringar – inte är en sådan investeringsfond som avses i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden (SRN 2009-11-23).

Unionsrättsligt begrepp

EU-domstolen har fastslagit att begreppet ”förvaltning” av särskilda investeringsfonder som avses i direktivet (artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet) är ett självständigt unionsrättsligt begrepp vars innehåll medlemsstaterna inte får ändra. De tjänster som tillhandahålls ska avse de specifika och väsentliga beståndsdelarna i förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna för att omfattas av undantaget. Förutom portföljförvaltning omfattas administrering av fonden. Rena materiella eller tekniska tillhandahållanden omfattas däremot inte av undantaget. Tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonder som tillhandahålls av en tredje man, som anlitas som förvaltare, omfattas av begreppet förutsatt att de vid en helhetsbedömning utgör en avgränsad enhet och de är specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna (C-169/04, *Abbey National*, punkterna 64, 70–72).

Administrativ förvaltning

I tre olika förhandsbesked, som meddelades samma dag, har Skatterättsnämnden prövat om olika administrativa tjänster avseende investeringsfonder ska anses utgöra sådan förvaltning av investeringsfonder som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML. Enligt Skatterättsnämnden har rättsläget förändrats genom EU-domstolens mål C-169/04, *Abbey National*. Begreppet förvaltning ska ges en mer vidsträckt innebörd än tidigare. Undantaget från skatteplikt omfattade därför även sökandebolagens tillhandahållande av tjänster avseende fondadministration (uppföljning av värdepapperstransaktioner, avstämning av kassa och depå, avkastningskontroll och beräkning, portföljhantering och systemförvaltning), tjänster som utförs mot fondandelsägare (bl.a. verifiering och betalning, andelsbyten, standardrapportering och systemförvaltning), administrativa tjänster avseende investeringsfonder (värdepappersadministration, rapportering till fondbolaget, tillhandahållande av underlag och information för rapportering till Finansinspektionen och andra myndigheter samt löpande redovisning) samt back office-tjänster avseende investeringsfonder (SRN 2007-03-27).

Undantagets omfattning

Mot bakgrund av EU-domstolens dom i mål C-169/04, *Abbey National*, har Skatteverket i en skrivelse redogjort för sin syn angående undantaget från skatteplikt avseende förvaltning av investeringsfonder. Nedan följer en närmare redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2007-01-23, dnr 131 560843-06/111).

Skatteverket anser att undantaget i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML omfattar förvaltningen av fondens kapital, dvs. beslut om

placeringar och omplaceringar av fondtillgångar och utövande av de funktioner som följer med själva innehavet av de värdepapper som fonden äger. Undantaget omfattar också andra tjänster när dessa tillsammans utgör en administrativ tjänst som är utmärkande för och har omedelbar anknytning till förvaltningen av investeringsfonder. Exempel på tjänster som kan ingå i den administrativa förvaltningen är registreringar och avstämningar avseende fondens köp och försäljningar av värdepapper, instruktioner till förvaringsinstitutet avseende leveranser och betalningar, avstämning av depåer och likvidkonton, bevakning av emissioner och andra s.k. corporate actions, marknadsvärdering av fondens tillgångar och beräkning av andelsvärden, tillhandahållande av underlag och beräkningar avseende portföljförvaltning, rapportering till Finansinspektionen och andra myndigheter, hantering av andelsägarregister, tillhandahållande av underlag för bokföring och annan redovisning.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär EU-domstolens tolkning (se C-169/04, *Abbey National*) att det i varje enskilt fall måste göras en helhetsbedömning utifrån de moment som ingår i åtagandet. Om de tillsammans utgör en administrativ tjänst som avser investeringsfonder enligt LIF och som bara i princip kan tillhandahållas sådana företag som deltar i fondförvaltning, omfattas denna del av undantaget. Om dessa däremot tillsammans bedöms utgöra en administrativ tjänst av allmän art, som i princip kan tillhandahållas även sådana företag som inte deltar i fondförvaltning, omfattas de inte av undantaget. Inte heller ett tillhandahållande som omfattar enstaka isolerade moment i fondadministrationen, t.ex. information till andelsägare, omfattas av undantaget. Tjänster som tillhandahålls fondförvaltare och är av rent materiell eller teknisk art såsom t.ex. externrevision och tillhandahållande av drift av datasystem omfattas inte av undantaget.

Undantaget ska tillämpas oberoende av vem som tillhandahåller tjänsten. Skatteplikten ska avgöras utifrån tjänstens art.

Undantaget omfattar inte sådana tjänster som avser funktioner som åligger ett förvaringsinstitut som t.ex. förvaring av fondens tillgångar, betalningar för genomförda transaktioner, utbetalningar till andelsägare vid inlösen av andelar och kontroll av att medlen i fonden används enligt gällande lag. Skatteplikten för dessa tjänster får avgöras utifrån övriga bestämmelser i 3 kap. ML

**Fondavgift,
försäljningsavgift
och extra avgift**

Skatterättsnämnden har prövat en fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag betingade sig från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltade, var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Skatterättsnämnden beslutade att fondavgiften, som enligt ansökningen togs ut av fondbolaget med högst 1,25 % av fondens värde, avsåg en sådan förvaltningstjänst som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML. Försäljningsavgiften, som togs ut av kunden/fondandelsinnehavaren med högst 2 % av andelens värde vid försäljning, avsåg tjänster i form av försäljning av andelar i värdepappersfonder. Detta var sådan värdepappershandel som omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML. Den extra avgift som togs ut av kunder/fondandelsinnehavare, enligt fondbolagets särskilda förvaltningsmodell tillämpad på önskemål om placeringsstrategi, omfattades däremot inte av undantaget enligt Skatterättsnämnden. Denna tjänst utgjorde en rådgivningstjänst, som inte omfattades av bolagets fondförvaltning, och som inte kunde hänföras till sådan bank- och finansieringstjänster som avses i 3 kap. 9 § ML (SRN 2003-01-09).

Portföljförvaltning

Skatterättsnämnden har bedömt att ett svenskt fondbolags förvärv av förvaltartjänster från utländsk förvaltare utgjorde omsättning och förvärv av en tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML (SRN 2003-06-18).

33.3 Undantag för försäkringstjänster

Omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster undantas från skatteplikt. Med försäkringstjänster förstås även tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar (3 kap. 10 § ML).

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 a. Enligt direktivbestämmelsen ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare eller försäkringsagenter.

Försäkringsföretagen tillhandahåller även ett antal andra fristående tjänster, för vilka skatteplikten får bedömas från fall till fall. Det kan vara fråga om olika administrativa eller finansiella tjänster, databehandling, skadereglering m.m. Om en sådan

tjänst skulle ingå som ett naturligt och underordnat led i en tillhandahållen försäkringstjänst omfattas den dock av undantaget från skatteplikt. I annat fall blir försäkringsbolaget skattskyldigt om det tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Detta kan vara fallet då ett försäkringsbolag tillhandahåller datatjänster, arbetskraft, administrativa tjänster, m.m.

33.3.1 Försäkrings- och återförsäkringstjänster

Försäkrings- transaktioner

EU-domstolen har uttalat sig om begreppet försäkringstransaktion i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet (C-349/96, Card Protection Plan). Enligt domstolen definieras varken begreppet försäkringstransaktioner eller försäkringsagent i mervärdesskattedirektivet, punkt 16. Begreppet försäkring definieras inte heller i direktiv 73/239/EEG. Enligt en allmän uppfattning kännetecknas dock en försäkringstransaktion av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas, punkt 17.

Det är inte nödvändigt att den prestation som försäkringsgivaren har åtagit sig att tillhandahålla vid försäkringsfall består av en summa pengar. Denna prestation kan även utgöras sådan räddningsservice, i form av antingen kontanta medel eller serviceförmåner, som anges i bilagan till rådets första direktiv 73/239/EEG om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direktförsäkring än livförsäkring, i dess lydelse enligt rådets direktiv 84/641/EEG av den 10 december 1984. Det finns nämligen inget skäl att medge annan tolkning av begreppet försäkring beroende på om det förekommer i försäkringsdirektivet eller mervärdesskattedirektivet, punkt 18.

Det är ostridigt att uttrycket försäkringstransaktioner omfattar sådana fall där den berörda transaktionen utförs av en försäkringsgivare som själv svarar för skyddet mot försäkringsrisken. Uttrycket försäkringstjänster är emellertid enligt domstolen i princip tillräckligt omfattande för att även innefatta försäkringsskydd som ges av en skattepliktig person som inte själv är försäkringsgivare, men som inom ramen för en kollektiv försäkring ger sina kunder ett sådant försäkringsskydd genom prestationerna från en försäkringsgivare som svarar för försäkringsrisken, punkterna 19 och 22.

En medlemsstat får inte begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner till att endast avse sådana tjänster som

utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet, punkt 36.

I ett annat mål har EU-domstolen med hänvisning till målet C-349/96, Card Protection Plan, punkt 17, uttalat att en försäkringstransaktion till sin natur innefattar ett avtalsförhållande mellan den som tillhandahåller försäkringstjänsten och den person, nämligen den försäkrade, vars risk täcks av försäkringen (C-240/99, Skandia, punkt 41).

EU-domstolen har även ansett att ett organs tillhandahållande av prestationer i form av vägassistans, i det fall risken för haveri eller olycka skulle förverkligas, till sina medlemmar mot en fast årlig avgift omfattas av begreppet försäkringstransaktioner (C-13/06, kommissionen mot Grekland, punkt 14).

**Ersättning
för skada**

Regeringsrätten har i ett mål avseende återbetalning av ingående skatt uttalat att skadereglering, som innebär att försäkringsgivaren ersätter försäkringstagarens skada genom bl.a. reparation av den skadade varan eller genom förvärv av ny vara eller tjänst, omfattas av begreppet försäkringstjänster i 3 kap. 10 § ML (RÅ 2007 not. 139).

Completion bonds

Skatterättsnämnden har prövat frågan om en verksamhet att sälja s.k. completion bonds ("färdigställandegaranti") var en skattepliktig verksamhet enligt ML. Verksamheten beskrevs som en form av åtagande enligt vilket sökandebolaget garanterade sina kunder – filmproducenter m.fl. aktörer inom filmbranschen – att en viss film som åtagandet avsåg skulle bli färdig inom en viss tid och till en viss, angiven kostnad. Bolaget följde inspelningen av filmen dagligen, genom olika rapporteringssystem, och kunde självständigt fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla åtagandet. Fråga var huvudsakligen om sökanden kunde anses omsätta försäkringstjänster. Skatterättsnämnden ansåg att verksamheten inte kunde hänföras till undantaget i 3 kap. 10 § ML och att omsättningen inte heller enligt någon annan bestämmelse i ML var undantagen från skatteplikt. Skatterättsnämnden åberopade EU-domstolens dom i målet C-349/96, Card Protection Plan, och hänvisade till vad som där anförts angående begreppet försäkringstransaktioner: att sådana enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas (SRN 1999-10-01).

- S.k. böteskassor** Skatteverket anser att en s.k. böteskassa inte tillhandahåller en försäkringstjänst eftersom det inte går att identifiera någon försäkringsrisk. Den tillhandahållna tjänsten är skattepliktig och mervärdesskatt ska påföras med 25 % på avgiften till böteskassan. En s.k. böteskassa erbjuder privatpersoner att, mot en i förskott erlagd avgift, betala eventuella böter som privatpersonerna kan få på grund av fortkörning, gratisåkning i kollektivtrafiken, olovlig nedladdning från Internet m.m. (Skatteverket 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111).
- Snöförsäkring** Skatterättsnämnden har ansett att en snöförsäkring som kunden, enligt de allmänna bokningsvillkoren, automatiskt omfattades av inte utgör en försäkringstjänst i den mening som avses i 3 kap. 10 § ML. Nämnden ansåg att det sökanden tillhandahöll kunden genom snöförsäkringen var ett arrangemang av viss kvalitet. Åtagandet gentemot kunden utgjorde närmast ett ansvar av garantikaraktär för snötillgången (SRN 2009-12-08). Jämför avsnitt 11.3.
- Samarbetsavtal** Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende, i likhet med Skatterättsnämnden, funnit att ett samarbete mellan ett bilföretag och ett försäkringsbolag om tillhandahållande av s.k. märkesförsäkring i samband med försäljning av bilar inte medför att bilföretaget tillhandahåller en försäkringstjänst. I bilföretagets åtagande ingick bl.a. att marknadsföra försäkringen (RÅ 2006 not. 90).
- Annat försäkringsbolags verksamhet** Regeringsrätten har i ett fastställt förhandsbesked ansett att ett försäkringsbolags åtagande att bedriva ett annat försäkringsbolags försäkringsrörelse var en tjänst avseende drift och administration av verksamhet och inte en försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML. Regeringsrätten motiverade sitt ställningstagande med att undantaget i 3 kap. 10 § ML från skatteplikt endast gäller ”försäkringstjänster” och att det synes stå bäst i överensstämmelse med vanligt språkbruk att använda detta uttryck som beteckning på sådana tjänster som försäkringsgivaren tillhandahåller direkt till försäkringstagaren. Regeringsrätten ansåg vidare att förarbetena till ML inte ger stöd för att uppfatta anknytningen till begreppet försäkringsrörelse som en utvidgning i förhållande till vad som nu sagts utan pekar på att anknytningen snarare har gjorts i preciserande och begränsande syfte (RÅ 1997 ref. 42).
- Samma fråga har prövats av EU-domstolen. Domstolen ansåg att ett försäkringsbolags åtagande att, mot det vederlag som utgör en marknadsmässig ersättning, bedriva ett annat helägt försäkrings-

bolags verksamhet, vilket fortsätter att ingå försäkringsavtal i eget namn, inte utgjorde en försäkringstransaktion i (artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet) den mening som avses i direktivet (C-240/99, Skandia).

Förvaltning av försäkrings-tillgångar

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked och i likhet med Skatterättsnämnden bedömt att ett åtagande att förvalta ett försäkringsbolags tillgångar inte utgör en från skatteplikt undantagen försäkringstjänst. I det aktuella fallet skulle sökanden bl.a. ha hand om försäkringsbolagets värdepappersportfölj och fatta investeringsbeslut som hörde samman med denna. Sökanden skulle också som en integrerad del av förvaltningen tillhandahålla så kallade back office-tjänster och vissa andra administrativa tjänster i samband med förvaltningen. Skatterättsnämnden uttalade med hänvisning till EU-domstolens praxis (bl.a. C-472/03 Artur Andersen och C-240/99 Skandia) att den omständigheten att en tjänst bidrog till ett försäkringsbolags huvudsakliga verksamhet inte i sig medför att fråga är om en försäkringstjänst. Sökanden framstod enligt nämndens mening i stället som en underleverantör av tjänster avseende förvaltning och administration. De tillhandahållna tjänsterna var därför inte hänförliga till några försäkringstjänster enligt 3 kap. 10 § ML (RR 2009-09-24, mål nr 2312-09).

Överlåtelse av avtal om återförsäkring

EU-domstolen har prövat frågan om en överlåtelse mot vederlag av ett bestånd med avtal om återförsäkring av livförsäkring utgör en transaktion enligt artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet. Överlåtelsen skedde mellan ett bolag etablerat i en medlemsstat och ett försäkringsbolag etablerat i tredjeland. EU-domstolen uttalade att begreppen, ”försäkringstransaktioner” och ”återförsäkringstransaktioner” i artikel 135.1 a respektive artikel 59 e, inte ska definieras olika beroende på om de används i den ena eller andra bestämmelsen. EU-domstolen fann att överlåtelsen inte utgjorde en transaktion enligt dessa bestämmelser (C-242/08, Swiss Re Germany Holding).

Administrativa tjänster

Skatterättsnämnden har ansett att ett försäkringsbolags tillhandahållande av grunddata och beräkningstjänster avseende pensionsförpliktelser till försäkrade företag inte omfattas av undantaget (SRN 2005-03-14).

Varor som övertagits vid skadereglering

Ett försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML. När försäkringsföretaget övertar varan utgör övertagandet ett led i skaderegleringen och är ingen omsättning av vara som medför skattskyldighet för den skadelidande.

Försäkringsföretaget kan därför inte göra avdrag för någon ingående skatt vid övertagandet.

Underordnat led Försäkringar som ingår som underordnat led i annat tillhandahållande, se avsnitt 11.7.

33.3.2 Tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare

Förmedling Enligt bestämmelsen i 3 kap. 10 § ML kan även andra förmedlare av försäkringar än försäkringsmäklare anses utföra försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt. Det kan här vara fråga om t.ex. återförsäljare av varor som förmedlar en försäkring avseende den försålda varan. Av avgörande betydelse är att tjänsten ska avse åstadkommande av ett försäkringsavtal mellan huvudmannen och en försäkringstagare.

Backofficeverksamhet EU-domstolen har ansett att tjänster avseende backofficeverksamhet som tillhandahölls till ett försäkringsbolag, inte utgjorde sådana närstående tjänster till försäkringstransaktioner som utförs av försäkringsmäklare eller försäkringsagent och som undantas från skatteplikt. Vid bedömningen har domstolen bl.a. tagit hänsyn till att den aktuella verksamheten saknade vissa väsentliga inslag som är kännetecknande för en försäkringsagents verksamhet, såsom att söka upp kunder och att sammanföra dessa med försäkringsgivaren (C-472/03, Arthur Andersen, punkt 36).

Skadereglering m.m. Ett företag som åtar sig att på uppdrag från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare, göra tekniska undersökningar, värderingsuppdrag eller skaderegleringar, tillhandahåller skattepliktiga tjänster. EU-domstolen har funnit att undantagsbestämmelsen i direktivet (artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas på så sätt att värdering av motorfordonsskador som en dansk sammanslutning, Taksatorringen, vars medlemmar var försäkringsbolag, utförde på medlemmarnas vägnar varken utgjorde försäkringstransaktioner eller närstående tjänster som utförs av en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent (C-8/01, Taksatorringen).

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att en underleverantörs tillhandahållande till försäkringsbolag av tjänster avseende skadereglering inte skulle anses som en sådan försäkringstjänst som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Enligt nämndens mening var situationen annorlunda än i målet RÅ 2007 not. 139 (se avsnitt 33.3) där det var försäkringsgivaren själv som utförde aktuell

skadereglering vilken ansågs hänförlig till försäkringsgivarens tillhandahållande av försäkringstjänster (RÅ 2009 not. 80).

Närstående tjänster

Regeringsrätten har uttalat att vissa slutsatser kan dras av målen C-472/03 Arthur Andersen och C-8/01 Taksatorringen rörande tolkningen av undantaget avseende försäkringstransaktioner (artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet). För att det ska vara fråga om sådana närstående tjänster ska den som utför tjänsten stå i kontakt med både försäkringsgivaren och försäkringstagaren och han ska dessutom besitta sakkunskap på området. Det får inte vara tjänster som någon gör i försäkringsbolagets ställe. Det avgörande är den faktiska verksamheten och inte den eventuella behörigheten att binda försäkringsgivaren (RÅ 2005 ref. 80).

I ett mål har EU-domstolen angivit att tidigare uttalanden (C-8/01 Taksatorringen punkterna 44–46 och C-472/03 Arthur Andersen punkt 36) inte medför att undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet för tjänster med anknytning till försäkrings- och återförsäkringstransaktioner förutsätter att försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten står i ett direkt förhållande till parterna i ett försäkringsavtal, vars ingående denne har bidragit till. Enligt domstolen omfattar undantaget även sådana tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller försäkringsagenter som endast står i ett indirekt förhållande till någon av parterna genom en annan huvudagents förmedling, som själv står i direkt förhållande till någon av parterna och med vilken försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten är bunden genom avtal (C-124/07, Beheer).

Försäkringstjänst resp. försäkringsförmedling

Regeringsrätten har fastställt ett överklagat förhandsbesked angående skatteplikten vid omsättning av en försäkringsförmedlars tjänster. Regeringsrättens majoritet gjorde samma bedömning som Skatterättsnämndens majoritet. Undantaget för försäkringstjänster ansågs tillämpligt på dels de tillhandahållanden som avsåg försäljning av försäkringar, dels de som avsåg besiktningar utförda antingen som underlag för premiesättning m.m. innan kunden fått teckna försäkring, eller som t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden, avsåg en bedömning av om ett tillfredsställande försäkringsavtal förelåg. Besiktningar som utfördes i rent skadeförebyggande syfte och sådan skadereglering som avsåg sanering och reparation för att åtgärda viss typ av skada omfattades däremot inte av undantaget och var således skattepliktiga (RÅ 1995 not. 105).

Skatterättsnämnden har ansett att en bilåterförsäljares ersättning från en bilverkstad för s.k. bärgningsförsäkring inte är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Bilåterförsäljaren hade ingått avtal med ett försäkringsbolag om en s.k. bärgningsförsäkring för de bilar som återförsäljaren sålt som innebar att försäkringsbolaget stod för kostnaden för bärgning av bilen till närmaste märkesverkstad om bilen råkade ut för driftstopp. För detta betalade återförsäljaren en försäkringspremie till försäkringsbolaget. Återförsäljaren tog i sin tur ut ersättning från respektive märkesverkstad. Skatterättsnämnden fann, med hänsyn till att det är återförsäljaren som är försäkringstagare, att tillhandahållandet till bilverkstaden inte utgör en försäkringstjänst. Nämnden bedömde, mot bakgrund av vad som uttalats i Regeringsrättens beslut, RÅ 2005 ref. 80, att det inte heller var frågan om försäkringsförmedling (SRN 2006-08-18).

**Administrations-
tjänster**

I ett förhandsbesked hänvisade Skatterättsnämnden till det ovan refererade RÅ 1995 not. 105 och ansåg att de tjänster som sökandebolaget tillhandahöll sina lokala försäkringsbolag inte kunde ses som förmedling av försäkring eller som ett underordnat led i en sådan förmedling. Enligt nämnden tillhandahölls tjänsterna de lokala bolagen för att de skulle bedrivas effektivt och på ett likartat sätt och var i allt väsentligt att anse som administrationstjänster (SRN 1996-05-14).

Telefonförsäljning

Skatterättsnämnden har ansett att telefonförsäljning av försäkringar ska ses som en försäkringstjänst. Sökandebolaget skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. SRN bedömde att syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar var att sluta försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare (SRN 1999-06-18).

Fondförsäkring

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att ett bolag som, i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt, anvisade placeringar respektive omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder inte utför omsättningar som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML (RÅ 2004 not. 234).

Även i ett annat förhandsbesked som fastställdes av Regeringsrätten har Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållande av en fondförsäkring i form av en fondportfölj inte omfattas av undantaget i 3 kap. 10 § ML. Genom att, mot en extra årlig

avgift, välja en färdig fondportfölj uppdrog försäkringstagaren åt försäkringsbolaget att göra de placeringar och omplaceringar som bedöms lämpliga (RÅ 2005 not. 115).

Skatterättsnämnden har ansett att placeringstjänst av fondförsäkring inte kan hänföras till undantaget för försäkringstjänster eller till något annat undantag från skatteplikt enligt ML. Sökandebolaget bedrev verksamhet avseende rådgivning om och förmedling av placeringar av s.k. fondförsäkringar. I denna försäkringsform var det försäkringstagaren som bestämde i vilka av tillgängliga värdepappersfonder som försäkringskapitalet skulle placeras. Försäkringstagaren uppdrog åt sökandebolaget att för deras räkning göra de placeringar och omplaceringar av försäkringskapitalet som bedömdes vara tillämpliga, alternativt kunde sökandebolaget anlita extern fondförvaltare som genomförde sådana omplaceringar. Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolaget tillhandhöll försäkringstagarna något som närmast kunde betraktas som en analys- och rådgivningstjänst avseende fondplacering (SRN 1998-05-14).

34 Handel med guld

34.1 Inledning

I huvudsak beskattas all handel med guld i Sverige. Beskattningen sker enligt de allmänna reglerna och efter normal-skattesatsen. Det innebär att omsättning av t.ex. guldsmycken i detaljhandeln är skattepliktig och ska beskattas med 25 %.

Detsamma gäller för omsättning av guldmaterial eller halv-färdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar. Om en sådan omsättning sker mellan näringsidkare är det köparen och inte säljaren som är skattskyldig. Se avsnitt 34.3.

Omsättning av guld är emellertid i vissa fall skattebefriad. Så är fallet vid omsättning av investeringsguld. Säljaren kan dock under vissa förutsättningar medges frivillig skattskyldighet för omsättningen. Se avsnitt 34.2.

Även omsättning av guld som levereras till Sveriges riksbank är undantagen från skatteplikt. Se avsnitt 5.3.1.7.

Omsättning av guld-, silver- eller andra metallmynt som är gällande betalningsmedel är också undantagen från skatteplikt. Skattefriheten gäller dock inte samlarföremål. Se avsnitt 5.3.1.1.

Hur byte av guld ska hanteras i mervärdesskattehänseende framgår av avsnitt 34.4.

34.2 Investeringsguld

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

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Reglerna baseras på de bestämmelser som finns i artiklarna 344–356 och artiklarna 198.1–198.3 i mervärdesskattedirektivet.

Syfte Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Syftet är också att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som tidigare rådde mellan medlemsländerna och att förhindra mervärdesskattebedrägerier vid handel med guld.

Frivillig skattskyldighet Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga skattskyldigheten är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till mervärdesskatt eller ska vara registrerad till mervärdesskatt som en följd av transaktionen. Det innebär att det i sådana fall alltid är köparen som redovisar den utgående skatten för transaktionen. Säljaren redovisar i sin deklaration endast den skattepliktiga omsättningen. Se avsnitt 34.2.3. Hur redovisning ska ske i skattedeklarationen framgår av skattedeklarationsbroschyren (SKV 409).

EU:s mervärdesskattekommitté har godtagit riktlinjer i vissa frågor som avser investeringsguld, se bilaga 14; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 11.

34.2.1 Definition av investeringsguld

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

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

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

Guldmynts-förteckning Av lagrummet framgår att guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen, enligt artikel 345 i mervärdesskatte-direktivet, offentliggörs före den 1 december varje år i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning ska anses

uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under det år förteckningen gäller. Det framgår vidare att sådana guldmynt inte ska anses omsatta på grund av det numismatiska värdet. En fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investeringsguld under år 2010 har publicerats i Europeiska unionens officiella tidning C-serien nr 289 den 28 november 2009.

Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för omsättning av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller mervärdesskattedirektivets kriterier för investeringsguld, prop. 1998/99:69 s.19. Skatteverket har i SKVFS 2004:19 lämnat föreskrifter om vilka svenska guldmynt som ska anses som investeringsguld. I mervärdesskattedirektivet finns definitionen av investeringsguld i artikel 344.

Godtagen vikt

Genom artikel 19.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 klargörs begreppet ”en av guldmarknaderna godtagen vikt” som finns i mervärdesskattedirektivet i artikel 344.1.1. Begreppet ska åtminstone innefatta de omsatta enheter och vikter som anges i bilaga II i förordningen. Medlemsstaterna måste alltså, som investeringsguld, godta guld med enheter och vikter enligt denna bilaga.

Vid upprättandet av den ovan angivna förteckningen över guldmynt ska, enligt artikel 19.2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005, begreppen ”pris” och ”marknadsvärde” i artikel 344.1.2 i mervärdesskattedirektivet avse priset respektive marknadsvärdet den 1 april varje år.

Platinum nobles

Platinum nobles är lagligt betalningsmedel på Isle of Man, men betraktas normalt som samlarföremål. Genom artikel 15 i ovanstående rådsförordning har det klarlagts att undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet inte ska vara tillämpligt på platinum nobles.

34.2.2 Rätt till återbetalning

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

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

- förvärv av investeringsguld, dvs. i de fall guld köpts av någon som är frivilligt skattskyldig (10 kap. 11 c § 1 ML),
- förvärv och import av sådant annat guld än investeringsguld som krävs för framställningen av investeringsgullet (10 kap. 11 c § 2 ML), eller
- förvärv av bearbetningstjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt av guld (inbegripet investeringsguld), dvs. arbete på guld som ska förvandlas till investeringsguld eller på investeringsguld (10 kap. 11 c § 3 ML), även ingående skatt hänförlig till stämpling omfattas av denna punkt.

Rätten till återbetalning är i dessa fall inte så omfattande som den avdragsrätt som föreligger för den som är frivilligt skattskyldig, se avsnitt 34.2.3. Återbetalningsrätten omfattar exempelvis inte kringkostnader. För att inte alltför mycket missgynna producenter och förädlare som inte har någon möjlighet att utnyttja rätten till frivillig skattskyldighet, t.ex. vid försäljning till privatpersoner, har det införts en något vidare återbetalningsrätt (10 kap. 11 d § ML) – dock inte av samma omfattning som vid frivillig skattskyldig – nämligen

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

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

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

Exportomsättning

Exportomsättning av investeringsguld medför alltid rätt till återbetalning (10 kap. 12 § ML). Se avsnitt 15.

34.2.3 Frivillig skattskyldighet

Skattefriheten för transaktioner med investeringsguld är som huvudregel inte förenad med någon återbetalningsrätt av ingående skatt. För att undvika s.k. kumulativa effekter har därför, i 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML, införts en möjlighet för

vissa näringsidkare att bli frivilligt skattskyldiga för en sådan omsättning till en annan näringsidkare. Detta gäller för säljare som framställer investeringsguld, omvandlar guld till investeringsguld eller för säljare som i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriändamål.

- Viss transaktion** Skattskyldigheten avser en viss transaktion. Säljaren kan således vara frivilligt skattskyldig för en omsättning medan en annan omsättning förblir undantagen från skatteplikt.
- Administrativa regler** Det krävs inte någon särskild anmälan eller beslut av Skatteverket. Redovisning av den skattepliktiga omsättningen sker i skattedeklaration. Om säljaren inte redan är registrerad för redovisning av mervärdesskatt ska en anmälan för registrering ske på vanligt sätt.
- Handel inom EU** Det finns inget krav att den frivilliga skattskyldigheten enbart ska omfatta omsättningar som sker till näringsidkare inom landet. Den får således även omfatta försäljning till en näringsidkare i ett annat EU-land om guldets ska transporteras till köparen. I så fall gäller de allmänna bestämmelserna för handel inom EU, se avsnitt 9.
- Avdragsrätt** En frivilligt skattskyldig säljare har avdragsrätt för ingående skatt enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML, se avsnitt 14.
- Ombud** När en frivilligt skattskyldig säljare anlitar ett ombud för förmedling av motsvarande försäljning har även ombudet rätt till frivilligt skattskyldighet för sin annars från skatteplikt undantagna förmedlingstjänst.
- Omvänd skattskyldighet** Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Med omvänd skattskyldighet förstås att köparen är skattskyldig för omsättningen i stället för säljaren. Bestämmelser om sådan omvänd skattskyldighet finns i 1 kap. 2 § första stycket 4 a ML (se även prop. 1998/99:69 s. 30).
- Av 3 kap. 1 § första stycket 2–5 SBL framgår vem som ska vara registrerad till mervärdesskatt. Registreringsskyldighet omfattar även de näringsidkare som inte är skattskyldiga vid försäljning av investeringsguld men som har en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML (3 kap. 1 § första stycket 4 SBL).

Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten, beräknad på det fakturerade värdet, som en utgående skatt.

Om förvärvet har skett för en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen samtidigt rätt att göra avdrag för förvärvsskatten såsom ingående skatt i enlighet med allmänna bestämmelser, se avsnitt 14. Återbetalningsrätt kan dock uppkomma även för en köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet om förutsättningarna i 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML är uppfyllda, se avsnitt 34.2.2.

34.2.4 Fakturakrav

Frivillig skattskyldighet

Den som valt att vara skattskyldig för transaktionen ska, på samma sätt som gäller för andra skattskyldiga, ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt på fakturan (11 kap. 8 § 3 ML).

Om omvänd skattskyldighet föreligger för köparen ska detta framgå av fakturan genom hänvisning till den relevanta bestämmelsen i ML, mervärdesskattedirektivet eller annan uppgift (11 kap. 8 § 11 ML).

Skatteverket anser att följande hänvisningar kan göras i det fall omsättningen ska beskattas hos köparen enligt reglerna för omvänd skattskyldighet:

- 1 kap. 2 § första stycket 4 a ML,
- artikel 198 mervärdesskattedirektivet,
- omvänd skattskyldighet (Skatteverket 2010-03-11, dnr 19677-10/111).

Se vidare avsnitt 17.4.1.

Omsättningen inte skattepliktig

I det fall då säljaren valt att inte vara skattskyldig för omsättning av investeringsguld, eller då förutsättningarna för sådan frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML inte är uppfyllda, ska det framgå av fakturan att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som sagts ovan ska detta framgå genom hänvisning till den relevanta bestämmelsen i ML, mervärdesskattedirektivet eller annan uppgift (11 kap. 8 § 11 ML).

Skatteverket anser att följande hänvisningar kan göras i det fall omsättningen är undantagen från skatteplikt:

- 3 kap. 10 a § ML,

- artiklarna 346–347 mervärdesskattedirektivet,
- undantag från mervärdesskatteplikt (Skatteverket 2010-03-11, dnr 19677-10/111).

Se vidare avsnitt 17.4.1.

Mer om faktureringsreglerna finns i avsnitt 17.

34.2.5 Identitetskontroll

I 14 kap. 1 a § SBL finns en särskild skyldighet att identifiera kunden vid transaktioner med investeringsguld som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kr eller mer. Detsamma gäller om transaktionen understiger 10 000 kr men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst 10 000 kr. Säljaren ska föra anteckningar om identitetskontrollen. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om anteckningsskyldigheten (14 kap. 1 a § SBL). Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige och omsättning till annat EU-land. Se även prop. 2003/04:156 s. 95 f.

34.2.6 Handel mellan EU-länder

När en svensk näringsidkare, som inte valt att bli skattskyldig för transaktionen, säljer investeringsguld, till någon i ett annat EU-land och guldets ska transporteras till köparen, ska säljaren endast redovisa detta som skattefri omsättning på rad 42 i skattedeklarationen.

Har säljaren i stället valt att försäljningen i fråga ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten gäller de allmänna bestämmelser om handel mellan EU-länder, se avsnitt 9.

34.3 Guldmaterial och halvfärdiga produkter

Omvänd skattskyldighet

Omsättning av guldmaterial och halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar är skattepliktig. Om både säljare och köpare är näringsidkare gäller omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § 4 a ML). Samma förutsättningar gäller som för omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, dvs. att köparen antingen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Se ovan vad som sägs om omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, se avsnitt 34.2.3.

Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten, beräknad på det fakturerade värdet, som utgående skatt.

Om förvärvet av guldmateriel har skett till en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen avdragsrätt för förvärvsskatten såsom ingående skatt i enlighet med allmänna bestämmelser, se avsnitt 14. Återbetalningsrätt kan dock uppkomma även för en köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet om förutsättningarna i 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML är uppfyllda, se avsnitt 34.2.2.

34.4 Byte

Metallkonto

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

Skatteverket anser att värdet av det guld som lämnas in eller som tidigare har lämnats in vid byte till annan skattepliktig guldvara ska ingå i beskattningsvärdet för den nya varan. Det saknar därvid betydelse om guldmet tas ut från ett metallkonto eller på annat sätt räknas kunden tillgodo. Mervärdesskatt ska därför debiteras med 25 % på beskattningsvärdet (varans pris). Det är endast i det fall kundens guld omarbetas så att exakt samma guld lämnas tillbaka till kunden som omarbetningen anses utgöra en tjänst. I det fallet ska endast själva omarbetningstjänsten beskattas. Vid framställning och försäljning av dentalguld utgörs beskattningsunderlaget i normalfallet av det sålda dentalguldet hela värde exklusive mervärdesskatt även om kunden lämnat in eget guld för användning som råvara vid framställningen. Beskattningsunderlaget får reduceras med värdet av kundens eget guld endast om den som framställer och säljer dentalguld, på ett betryggande sätt, kan visa att exakt det guld som inlämnats också ingår i leveransen av dentalguld till samma kund (Skatteverket 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111).

Inköp och försäljning

Vid byte av en vara mot en annan vara räknas vid tillämpningen av ML inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid inbyte av guld från någon som inte är skattskyldig till mervärdesskatt, t.ex. en tandtekniker, uppkommer ingen ingående skatt hos köparen. Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning är heller inte tillämpliga för föremål som

helt eller till väsentlig del består av guld som är obearbetat eller i huvudsak obearbetat.

ML:s regler om vinstmarginalbeskattning behandlas i avsnitt 32.

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

35 Överlåtelse av vissa tillgångar

35.1 Inledning

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt ML om inte annat angivits (3 kap. 1 § första stycket ML). Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som varken medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en särskild undantagsregel fanns för dessa transaktioner. En sådan undantagsregel finns därför i 3 kap. 24 § ML.

I mervärdesskattedirektivets artikel 136 a och b finns bestämmelser om undantag från skatteplikt när avdragsrätt för ingående skatt inte har förelegat vid förvärvet av en vara.

35.2 Skattefrihetens omfattning

35.2.1 Överlåtelse

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML av ingående skatt när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första stycket 1 ML). Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

Annat än omsättningstillgångar

Undantaget är begränsat till andra tillgångar än omsättningstillgångar. Det innebär att undantaget gäller för t.ex. inventarier, material, förbrukningsvaror, avfallsprodukter, olika rättigheter till varor, goodwill m.m. prop. 1993/94:99 s. 157–158).

Ändrad karaktär

Skatteverket anser att en tillgång i vissa situationer kan anses ändra karaktär till omsättningstillgång. Stöd för möjligheten till en sådan karaktärsförändring finns i förarbetena, prop. 1993/94:99 s. 159, där det sägs att så länge varan behåller sin

karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska mervärdesskatt inte tas ut (RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100).

Det här angivna synsättet med ändrad karaktär bör komma ifråga endast i de fall där verksamhet med försäljning av tillgångarna ordnats i form av permanent butiksförsäljning eller liknande som är helt jämförbar med motsvarande konkurrerande verksamheter av kommersiell natur.

**Utköpta
leasingbilar**

Regeringsrätten har ansett att avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger vid utköp av leasade personbilar från lease-givaren om förvärvet görs av någon som inte bedriver yrkesmässig bilhandel (RÅ 2000 not. 98). Skatteverket anser att undantaget i 3 kap. 24 § första stycket 1 ML i ett sådant fall är tillämpligt vid köparens vidareförsäljning av ifrågavarande personbilar. Det gäller även om köparen avyttrar bilarna redan en kort tid efter köpet (Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111).

**Varken avdrags-
rätt eller rätt till
återbetalning**

EU-domstolen har uttalat sig om tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 136 a och b i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen avser undantaget enbart försäljning av varor för vilka avdrag för debiterad mervärdesskatt inte har medgivits vid förvärvet enligt nationell lagstiftning (C-280/04, Jyske Finans). Skatteverket anser att det som EU-domstolen uttalat i det aktuella målet, också ska gälla vid tolkning av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML. En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är enligt Skatteverket att varken avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat för debiterad mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet. Att det t.ex. saknas avdragsrätt vid förvärvet till följd av att den föregående säljaren inte är skattskyldig, varvid varans pris kan innefatta en dold mervärdesskatt, medför inte att bestämmelsen i 3 kap. 24 § första stycket 1 ML blir tillämplig (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111).

Bestämmelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller tjänster avseende sjukvård, överlåter ett inventarium som anskaffats till den från skatteplikt undantagna verksamheten.

När ett företag, som varken haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från

skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML, se avsnitt 36.1.

Staten har varken avdragsrätt för ingående skatt (jfr 8 kap. 8 § ML) eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Den kompensationsrätt för ingående skatt som statliga myndigheter kan ha enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt ska inte jämföras med avdragsrätt vid tillämpningen av 3 kap. 24 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär. Skatteverket anser att det vid bedömningen av försäljningen även måste beaktas att undantagen från skatteplikt kan ha ändrats genom åren och att rätt till avdrag kan ha förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång. Ett avdrag för s.k. fiktiv skatt, som kan ha erhållits före den 1 november 1995, ska tolkas som att avdragsrätt förelegat vid förvärvet vilket innebär att undantaget i 3 kap. 24 § ML inte kan bli tillämpligt (RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100).

Vinstmarginal- beskattad tillgång

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om VMB saknar köparen avdragsrätt. För att bestämmelsen i 3 kap. 24 § första stycket ML ska bli tillämplig krävs det att tillgången förvärvats med debiterad mervärdesskatt, som förvärvaren inte har haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning för. Undantaget kan därför inte tillämpas vid försäljning av en vid inköpet vinstmarginalbeskattad tillgång (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111).

35.2.2 Överföring

Uttagsbeskattad tillgång

Undantag från skatteplikt gäller vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 2 ML (3 kap. 24 § första stycket 2 ML). Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna

omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 2 ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

Förbrukningsmaterial

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § första stycket ML anses enligt andra stycket tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet inte vara omsättningstillgångar. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt föreläggat eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t.ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför därför inte skattskyldighet.

35.3 Inskränkningar i skattefriheten

Tillgång tillförd betydande värde

Om en tillgång har tillförts varor och tjänster av betydande värde och rätt till avdrag har föreläggat för de förvärven innebär detta att omsättningen av tillgången inte undantas från skatteplikt (3 kap. 24 § första stycket 1 ML). Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt föreläggat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket ”mera betydande förvärv” av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (prop. 1993/94:99 s. 159).

Överlåtelse av verksamhet

När en verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överläts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Skatterättsnämnden har ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § första stycket ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt Skatterättsnämnden, strida både mot syftet med de

aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdes-skatteärlsliga principer (SRN 1995-12-14).

**Jämknings-
reglerna**

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdragsrätt till någon del uppkommit inom korrigerings-tiden (jfr 8 a kap. ML) ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men erhållet avdrag på grund av jämningsreglerna hänför sig till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

35.4 Ej undantaget från skatteplikt

**Försäkrings-
företag**

I samband med skadereglering förekommer att försäkrings-företag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2). Ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången undantas inte från skatteplikt (3 kap. 24 § tredje stycket ML).

**Finansierings-
företag**

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas inte finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång från skatteplikt (3 kap. 24 § tredje stycket ML).

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad mervärdesskatt om återtagandet skett från någon som haft avdrags-rätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML, se avsnitt 14.5.9. Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning enligt inte undantagen från skatteplikt (3 kap. 24 § tredje stycket ML). Har återtagandet skett från någon som varken haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. Däremot har finansieringsföretaget i ett sådant fall rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet av varan (8 kap. 11 § ML). Denna avdragsrätt gäller under förutsättning att varan inte ursprungligen sålts med tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Om så är fallet kan dock även finansieringsföretaget i sin tur tillämpa reglerna om

vinstmarginalbeskattning vid sin försäljning av varan, se avsnitt 32.

**Fartyg och
luftfartyg**

Från skatteplikt undantas i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 § ML). Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt. För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt blir därför försäljningen eller uttaget en skattepliktig transaktion, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (prop. 1993/94:225 s. 24–25).

36 Överlåtelse av verksamhet

36.1 Inledning

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas verksamhetsöverlåtelse från beskattning om vissa förutsättningar är uppfyllda. I mervärdesskattedirektivets artikel 19 finns en bestämmelse som uppnår samma resultat.

Enligt EU-domstolen är syftet med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående skatten (C-497/01, Zita Modes), punkt 39). Syftet med den svenska undantagsbestämmelsen är detsamma, dvs. att undanröja likviditetspåfrestningar hos den som förvärvar en verksamhet eller del därav för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).

Undantag från skatteplikt enligt ML

Omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överläts i samband omstruktureringar t.ex. fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML (3 kap. 25 § ML). Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB eller en enskild firma. I samband med konkurs kan konkursboet överlåta verksamheten till någon som driver verksamheten vidare. En sådan överlåtelse omfattas också av undantaget.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av ”del” av verksamhet, se avsnitt 36.4.

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, föreligger skattskyldighet i vanlig ordning.

Undantag från omsättning enligt mervärdesskattedirektivet

Även vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av rörelse föreligger skattskyldighet.

Enligt mervärdesskattedirektivet kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig detta sker mot ersättning eller inte eller som tillskott till ett företag. Vid behov får medlemsstaterna vidta åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar (artikel 19 i mervärdesskattedirektivet). Samma gäller vid tillhandahållanden av tjänster t.ex. hyresrätter, patent m.m. (artikel 29 i mervärdesskattedirektivet).

I det svenska undantaget talas om tillgångar som överlåts i samband med verksamhetsöverlåtelse. Begreppet tillgångar omfattar både varor och vissa tjänster såsom immateriella rättigheter vilket får anses innebära att de tillhandahållanden som avses i mervärdesskattedirektivet även omfattas av ML:s bestämmelse.

Tillämpning av undantaget

Att den svenska bestämmelsen har utformats som ett undantag från skatteplikt medan bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet innebär att aktuella överlåtelser inte ska anses utgöra varuomsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet, dvs. att transaktionen inte medför skattskyldighet, blir det samma (SOU 1994:88 s. 183).

Tolkningen av 3 kap. 25 § ML ska göras restriktivt så att påförande av utgående skatt hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående skatt inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda (RÅ 2001 not. 99).

Regeringsrätten angav dessutom i nämnda dom följande synsätt på överlåtarens skattskyldighet respektive förvärvarens avdragsrätt. Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om Skatteverket vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt normalt komma i fråga

**Annat undantag
tillämpligt på
överlåtelsen**

endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

Om omsättningen undantas från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av tillgångarna i en läkarpraktik som normalt kan ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

Vissa specialregler angående redovisning i samband med verksamhetsöverlåtelser i 13 kap. 11 och 24 §§ ML behandlas i avsnitt 18.4.1.

36.2 Skattefrihetens omfattning

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML innehåller flera olika förutsättningar som måste vara uppfyllda för att undantaget ska gälla. Det ska vara fråga om

- en verksamhet (eller del därav) som överläts (antingen genom vanlig överlåtelse eller vid fusion eller liknande),
- förvärvaren ska vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML, och
- verksamheten ska fortsätta efter överlåtelsen (denna avsikt ska kunna styrkas).

**Verksamhet –
unionsrättsligt
begrepp**

EU-domstolen har angett att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag” är ett unionsrättsligt begrepp. Detta begrepp ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av varulager (C-497/01, Zita Modes).

Regeringsrätten har uttalat följande allmänna slutsatser beträffande vad som förstås med överlåtelse av verksamhet.

”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av

förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag ("a going concern")."

Regeringsrätten angav vidare i domen att som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål. Regeringsrätten har gjort denna tolkning i ljuset av direktivet. Regeringsrätten gör således den bedömningen att 3 kap. 25 § ML ska tolkas i enlighet med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet vad gäller förutsättningarna för när undantaget är tillämpligt (RÅ 2001 not. 99).

EU-domstolens avgörande i målet C-497/01, Zita Modes, har meddelats efter Regeringsrättens dom RÅ 2001 not. 99. Eftersom EU-domstolen i nämnda mål har angivit att begreppet "överföring av samtliga tillgångar eller en del därav" är ett unionsrättsligt begrepp bör tolkning av begreppen "verksamhet" eller "del därav" göras i enlighet med EU-domen. En sådan tolkning får i stort anses överensstämma med vad som framgår av RÅ 2001 not. 99. Exempel på objektiva omständigheter som innebär att det är fråga om en verksamhet eller del därav som överläts kan vara kundstock, uppdrag, lager, inventarier, hyresavtal avseende lokal, olika immateriella rättigheter etc. Det ska vara fråga om överlåtelse av hel affärsrörelse eller en del av sådan (inkluderat materiella och immateriella tillgångar). För det fall det endast är t.ex. ett varulager som överläts kan svårigheter föreligga för överlåtaren att visa att verksamhetsöverlåtelse föreligger. Ofta föreligger ingen verksamhetsöverlåtelse när endast lager eller inventarier överläts utan i normalfallet föreligger i dessa fall en affärstransaktion eller investering som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Det avgörande är, oavsett om hel verksamhet eller endast del överläts, att det är en kombination av olika tillgångar som är tillräcklig för att det ska bli möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet. Det som binder samman dessa delar är den omständigheten att de tillsammans gör det möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet medan varje enskild del inte skulle vara tillräcklig för detta syfte (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111).

Endast överlåtelse av tillgångar

Skatterättsnämnden har, med hänvisning till SOU 1987:45 s. 123, angivit att syftet med undantaget för verksamhetsöverlåtelse har varit att undanröja de likviditets-

påfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med verksamhetsöverlåtelse eller del därav till annan person för fortsatt drift av verksamheten. Innebörden av det tilltänkta förfarandet är att bolaget A upphör med den del av bolagets verksamhet som omfattar uthyrning av några maskiner till bolag B och avyttrar dessa tillgångar till sistnämnda bolag. Detta sistnämnda bolag kommer herefter att fortsätta att använda maskinerna i sin ordinarie verksamhet vilken är en annan än den som bolaget A använt maskinerna i. Den tilltänkta överlåtelsen kan med detta synsätt inte anses utgöra en sådan verksamhetsöverlåtelse som omfattas av undantaget. En sådan bedömning får enligt Skatterättsnämnden också anses stå i överensstämmelse med innebörden av bestämmelsen i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet (SRN 2001-01-15).

**Krav på
förvärvaren**

Undantaget från skatteplikt förutsätter att verksamhetsöverlåtelsen görs till någon som är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Detta krav överensstämmer med en sådan åtgärd som medlemsstaterna enligt artikel 19 i mervärdesskattedirektivet får vidta för att hindra konkurrenssnedvridning.

**Utländsk
företagare**

I det fall förvärvaren av verksamheten är en utländsk företagare anser Skatteverket att förutsättningarna för att tillämpa 3 kap. 25 § ML är uppfyllda när den utländske företagaren bedriver verksamheten vidare här i landet och verksamheten medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Om verksamheten som överläts bedrivs vidare i ett annat land gör Skatteverket bedömningen att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig. I stället får en bedömning göras om den utländske företagaren har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om så är fallet kan artikel 19 i mervärdesskattedirektivet tillämpas genom direkt effekt (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 661576-07/111).

**Blandad
verksamhet**

Skatterättsnämnden har ansett att en överlåtelse av tillgångar i en blandad verksamhet kan omfattas av undantaget i 3 kap. 25 § ML (SRN 2006-11-06). Regeringsrätten har undanröjt förhandsbeskedet i denna del och avvisat ansökan. Förhållandena i ärendet var sådana att sökandebolaget, som bedrev blandad verksamhet, hade för avsikt att överlåta sin verksamhet mot erhållande av aktier i det förvärvande bolaget. Regeringsrätten fann att de lämnade uppgifterna inte var så fullständiga att de kunde läggas till grund för ett förhandsbesked. Regeringsrätten konstaterade att det för bedömningen

av frågan om bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML är tillämplig vid överföringen av verksamheten kan vara av betydelse att omfattningen av avdragsrätten för ingående skatt är klarlagd. Då detta inte ansågs klarlagt fann Regeringsrätten att något förhandsbesked inte borde lämnas avseende denna fråga (RÅ 2008 not. 1).

Fortsatt drift

EU-domstolen har framhållit att syftet med direktivets bestämmelse är att de överföringar som avses i bestämmelsen är sådana där mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen, eller den del av företaget som har överförts, vidare och inte omedelbart avveckla verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret. Domstolen konstaterar också att det i mervärdesskattedirektivet inte uppställs något krav på att förvärvaren före överlåtelsen ska ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren. Vidare konstateras att det inte finns något uttryckligt villkor avseende mottagarens framtida användning. Det framgår dock av syftet med regeln i artikel 19 att de överföringar som avses är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen vidare (C-497/01, Zita Modes).

Undantagsbestämmelsen kan enligt Regeringsrätten vara tillämplig trots att den övertagna verksamheten är avsedd att bedrivas endast under en kortare tid för att därefter av förvärvaren flyttas till annan ort och införlivas med en där sedan tidigare bedrivna verksamhet (RÅ 2001 not. 97).

Det föreligger således ett krav på att verksamheten ska drivas vidare (eller en avsikt om detta) för att undantaget ska vara tillämpligt. Det kan t.ex. inte vara fråga om en igångvarande verksamhet om den egentliga verksamheten avvecklats redan hos överlåtaren och därmed inte drivs vidare.

Kammarrätten har ansett att det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML var tillämplig. Kammarrätten ansåg att även om det av ärendet framgick att köparens avsikt från början, att förvärva aktierna i bolaget, aldrig fullföljdes var det ostridigt att säljarens firma, kundregister och leasingavtal avseende inventarierna förvärvades. Vidare upphörde säljaren vid överlåtelsen med den bedrivna verksamheten och de anställda övergick till köparen. Överlåtelsen ansågs omfatta tillräckligt mycket för att behålla sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av säljaren, med hjälp av det överlättna, kunnat fortsättas av köparen. Att säljaren en tid efter överlåtelsen återupptagit

samma verksamhet under en annan firma medförde ingen annan bedömning (KRUNG 2007-06-01, mål nr 706–708-06).

**Avsikt
– fortsatt drift**

Problematiken med att det räcker med en avsikt om fortsatt drift har behandlats av Skatteverket i en skrivelse. Där anges följande. Vid verksamhetsöverlåtelser bedrivs verksamheten vanligtvis vidare hos förvärvaren. EU-domstolens uttalande att det är tillräckligt med en avsikt att bedriva vidare verksamheten innebär att verksamhetsöverlåtelse kan föreligga även om det ändras efter överlåtelsen med hänsyn till exempelvis att ekonomisk lönsamhet inte föreligger. Avsikten mellan parterna var i samband med överlåtelsen att verksamheten skulle drivas vidare men på grund av någon omständighet ändras detta. Vid ett sådant förhållande ska undantaget kunna tillämpas. Dock måste det finnas objektiva omständigheter som styrker att avsikten förelegat. Det är omständigheterna vid den faktiska överlåtelsen som ska avgöra om det är fråga om sådan verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt eller inte och inte senare uppkomna förhållanden (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111).

**Ej krav på samma
verksamhet**

Vidare framgår av samma skrivelse att det föreligger ett krav på att förvärvaren av en verksamhet eller del av en sådan ska fortsätta att bedriva eller ha för avsikt att fortsätta bedriva verksamheten för att undantaget från mervärdesskatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse ska bli tillämpligt. Även om det inte klart framgår att det ska vara fråga om samma verksamhet anser Skatteverket att det indirekt måste vara fråga om i stort sett samma verksamhet. EU-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, ansett att medlemsstaterna inte har rätt att ha något uttalat krav om att samma verksamhet ska ha bedrivits av förvärvaren före överlåtelsen. I och med att domstolen hänvisar till att det är affärsrörelsen i bestämd form som ska fortsätta kan detta inte anses innebära annat än att det ska vara fråga om i stort sett samma verksamhet som ska fortgå. Om det inte är fråga om samma verksamhet måste den nya verksamhetsinriktningen innebära en användning av inventarier och/eller övriga tillgångar som i stort motsvarar den tidigare användningen i driften av en ekonomisk verksamhet. Detta för att förutsättningen, att det ska vara fråga om fortsatt drift, eller avsikt om detta, ska vara uppfylld.

Exempel

Ett företag överlåts och den nya ägaren kommer inte att bedriva verksamheten vidare utan det gör en tredje part

som den nya ägaren hyr ut till. I detta fall bedriver således den nya ägaren en uthyrning av verksamheten i stället för att driva den själv. Undantaget i 3 kap. 25 § ML får anses vara tillämpligt i detta fall eftersom det trots allt är fråga om en igångvarande verksamhet som inte upphört. Det som avgör om det är fråga om verksamhetsöverlåtelse är om verksamheten i stort fortsätter utan uppehåll och inte om den nya ägaren bedriver samma verksamhet.

**Ej verksamhets-
överlåtelse**

Kammarrätten har gått emot skattemyndigheten och ansett att det inte var fråga om verksamhetsöverlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig i ett mål där den avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det. Regeringsrätten har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i detta mål (KRNJ 1996-04-04, mål nr 2835-1993).

**Verksamhets-
överlåtelse**

Kammarrätten har ej funnit anledning att frångå den bedömning som länsrätten och skattemyndigheten gjort att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar i oktober 1992 till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlätit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen ”restaurangrörelsen”, men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. Skattemyndigheten hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen (KRNJ 1997-03-21, mål nr 4897-1996).

Kammarrätten har ansett att överlåtelse av advokatverksamhet till flera förvärvare omfattas av undantaget. Skattemyndigheten var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett

till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Kammarrätten ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen (KRNS 1999-08-31, mål nr 8509-1998).

36.3 Överlåtelse i flera led

Det förekommer att verksamhet överläts till en person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiebolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna ska det ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiebolaget, som ska driva verksamheten vidare.

Vidareöverlåtelse – mellanled

Regeringsrätten har ansett att undantagsbestämmelsen är tillämplig vid ett bolags förvärv från en restaurangidkare av restauranginventarier och varulager som i anslutning till förvärvet såldes vidare till ett tredje företag. Utöver inventarier och varulager överläts vid vidareförsäljningen också den från fastighetsägaren förvärvade hyresrätten till restauranglokalen. Regeringsrätten motiverade sitt ställningstagande enligt följande. ”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då inte för bolaget med anledning av förvärvet av restauranginventarierna.” (RÅ 2001 not. 98)

I tre olika kammarrättsdomar har undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML ansetts tillämpligt när det varit fråga om förhållanden med mellanled i likhet med RÅ 2001 not. 98. Således ansåg kammarrätterna att Regeringsrättens ställningstaganden i RÅ 2001 not. 98 även gäller nuvarande regel i 3 kap. 25 § ML (KRNG 2004-06-30 mål nr 803-804-02, KRSU 2004-08-03 mål nr 359-04 samt KRNJ 2005-06-14 mål nr 3965-04).

Skatteverket anser att rekvisitet, att verksamheten ska vara igångvarande, kan föreligga även när det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan. Det viktiga är att verksamheten har kunnat fortgå och vid denna bedömning saknar det betydelse att mellanled förekommit. Regeringsrätten har ansett att det viktiga är att den igångvarande verksamheten fortsätter efter överlåtelsen hos mottagaren, ”a going concern” (RÅ 2001 not. 99). I denna dom har inte problematiken med mellanled behandlats. Regeringsrätten har dock angivit att verksamheten kan återupptas av förvärvaren vilket enligt Skatteverket bör innebära att mellanled kan förekomma.

När en verksamhet överlåts och det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan kan undantaget från skatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse vara tillämpligt under förutsättning att den ifrågavarande verksamheten fortsätter utan uppehåll i driften, dvs. en igångvarande verksamhet (”a going concern”). Ett sådant synsätt får enligt Skatteverkets mening anses överensstämma med målet C-497/01, Zita Modes, samt Regeringsrättens domar från 2001. EU-domstolen har inte uttalat hur en situation med mellanled ska behandlas. EU-domstolen har däremot uttalat att verksamheten ska fortsätta (eller avsikten att göra detta) efter överlåtelsen. I och med att verksamheten är igångvarande, trots att mellanled funnits i överlåtelsekedjan, är undantaget från skatteplikt rörande verksamhetsöverlåtelse tillämpligt. Denna slutsats stämmer även med syftet med regeln dvs. att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta förvärvarens likviditet (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111).

När verksamhetsöverlåtelsen görs i flera led, dvs. med en eller flera mellanhänder mellan säljaren och den slutliga köparen, ska enligt Skatteverkets mening en eller flera mellanliggande transaktioner omfattas av undantaget enligt 3 kap. 25 § ML när transaktionerna sammantaget innebär att tillgångarna återställs hos den slutlige köparen som fortsätter bedriva verksamheten (Skatteverket 2006-06-01, dnr 131 636467-05/111).

36.4 Del av verksamhet

Med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således även vid överlåtelse av del av verksamhet. När det är fråga om del av verksamhet ska det dock vara en sådan del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet (1 kap. 7 § första stycket ML).

Avgränsad del

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked behandlat begreppet avgränsad del. Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. Skatterättsnämnden ansåg att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningen avsedda överlåtelseerna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelseerna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare (SRN 1994-12-30).

Del av verksamhet

Kammarrätten har ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten i ett fall där säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment (KRNG 1996-11-14, mål nr 3964-1995).

Kammarrätten har ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfrost sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde därmed inte rätt till avdrag för ingående skatt (KRNJ 1997-04-08, mål nr 6323-1994).

Kammarrätten har bedömt att överlåtelse av en taxibil med tillhörande utrustning och ett tillstånd att bedriva taxitrafik var en sådan överlåtelse av del av verksamhet som är undantagen från skatteplikt (KRNG 1997-11-05, mål nr 8656-1995).

Kammarrätten har ansett att ett bolags överlåtelse av ett mixerbord omfattades av undantaget i 3 kap. 25 § ML. I det aktuella fallet hade det överlåtande bolaget vilandeförklarats och upphört efter överlåtelsen. Vidare så hade mixerbordet inte flyttats från de lokaler där det var placerat. Kammarrätten ansåg med ledning av detta att den verkliga substansen i det överlåtande bolagets verksamhet utgjorts av mixerbordet.

Överlåtelsen av bordet ansågs därför utgöra en del av en verksamhet som kan anses vara en självständig ekonomisk verksamhet (KRNS 2006-10-24, mål nr 4180-02).

Kammarrätten har ansett att en överlåtelse av lager, maskiner, goodwill, kundregister, telefonnummer, Internetdomäner och personal för en särskild del av säljarens verksamhet avseende försäljning och tillverkning av namnbrickor avsåg del av verksamhet och omfattades av undantaget i 3 kap. 25 § ML. Kammarrätten ansåg att även om inte allt material säljaren använde vid tillverkningen ingick i köpet så utgjorde det som överläts en sådan samlad del av verksamheten att den kunde bedrivas så som en självständig ekonomisk verksamhet. Vidare ansåg kammarrätten att det fick anses stå klart att köparen hade haft för avsikt att driva verksamheten vidare efter förvärvet (KRNS 2007-11-19, mål nr 589-07).

37 Lager

37.1 Inledning

Bestämmelser om undantag från skatteplikt vid omsättning, import och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av vissa varor finns införda i 9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF.

**Mervärdesskatte-
direktivet**

Bestämmelserna motsvarar artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet.

Omfattning

Skattefriheten gäller vid import, omsättning och GIF av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag. Vidare finns bestämmelser om skattefrihet vid omsättning av icke-gemenskapsvaror som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor.

Syfte

Syftet med bestämmelserna är framförallt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar, till exempel s.k. kedjetransaktioner, av vissa typer av varor så länge varorna är placerade i särskilt definierade upplag i något av medlemsländerna.

**Ej för slutlig
användning/
förbrukning**

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget, lagret eller frizonen. En grundförutsättning för att skattefrihet ska kunna komma ifråga är dock att importen, omsättningen eller förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. varan ska vara avsedd att säljas vidare till t.ex. en grossist (9 c kap. 1 § andra stycket ML). Varan ska heller inte vara avsedd för användning och förbrukning inom upplaget, lagret eller frizonen. De skattefria omsättningarna får inte göras i detaljistledet. Varor avsedda för försäljning i detaljhandelsledet får alltså inte vara placerade i skatteupplag. Däremot kan en detaljist lagra sina varor i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Säljer han varan är dock omsättningen inte undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. ML. Är omsättningen inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML ska mervärdesskatt debiteras enligt allmänna regler då omsättningen sker inom landet. Detsamma gäller omsättningen av tjänster avseende varan.

Säljarens dokumentation

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML (11 kap. 8 § 11 ML). Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

37.2 Skatteupplag

Från skatteplikt undantas import, omsättning och GIF av varor som anges i 9 c kap. 9 § ML om dessa ska placeras i eller redan finns i skatteupplag inom landet (9 c kap. 1 § första stycket 1 och 4 samt andra stycket ML). Det innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EU-land och avser att omgående placera varan i ett sådant skatteupplag kan göra det utan att bli debiterad någon mervärdesskatt. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor (9 c kap. 1 § första stycket 2 ML).

En grundförutsättning för skattefrihet är att varorna inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, se avsnitt 37.1.

Typ av varor

Skattefriheten omfattar såväl gemenskapsvaror som icke-gemenskapsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräknningen i 9 c kap. 9 § ML.

Godkänt skatteupplag

Varorna ska lagras i godkänt skatteupplag. Med skatteupplag avses, vad gäller varor som anges i 9 c kap. 9 § ML och som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § lagen om skatt på energi (9 c kap. 3 § ML).

Med skatteupplag för övriga varor i 9 c kap. 9 § ML avses sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 c kap. 7 § ML.

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. Regeringsrätten har uttalat att ett fartyg, som transporterade bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av Skatteverkets godkännande av upplaget (RÅ 2000 not. 77).

Upplagshavare

Som upplagshavare får godkännas den som yrkesmässigt i större omfattning lagrar varor som anges i 9 § och som med

hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare (9 c kap. 7 § ML).

Vid bedömning av vad som avses med ”yrkesmässigt i större omfattning lagrar varor” ska ledning hämtas från reglerna om yrkesmässighet i 4 kap. ML. Det ska vara fråga om att upplagshavaren regelbundet och i större omfattning håller varor i lager. Det finns dock inget krav på att upplagshavaren måste lagra åt andra.

Bestämmelsen har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser inom punktskatteområdet för en upplagshavare av skatteupplag men anpassats till mervärdesskatteförhållanden (prop. 1995/96:58 s. 52 f.).

Inom punktskatteområdet finns ett flertal kammarrättsdomar som ger vägledning i hur bedömningen av lämpligheten kan ske. Vid lämplighetsbedömningen ska det t.ex. kontrolleras att upplagshavaren är likvid och har en ekonomisk reserv samt att denne sköter redovisningar och betalningar till Skatteverket. Kraven på lämplighet ska även avse den eller de fysiska personer som har det bestämmande inflytandet i bolaget. Se Handledning för punktskatter 2009 (SKV 504), avsnitten 3.4.2.1, 4.4.2.1 och 5.5.2.1.

Angående de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 37.2.4.

Ansökan

Upplagshavaren ska vara registrerad till mervärdesskatt för lagringsverksamheten (3 kap. 1 och 2 §§ SBL). Upplagshavare och skatteupplag godkänns av Skatteverket (9 c kap. 8 § första stycket ML). Ansökan görs på av Skatteverket fastställt blankett (SKV 5937, vad gäller upplagshavare och SKV 5938 vad gäller skatteupplag) och lämnas till Skatteverket där upplagshavaren är eller ska vara registrerad.

Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av Skatteverket, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns (9 c kap. 8 § andra stycket ML).

37.2.1 Import

När sådana varor som anges i 9 c kap. 9 § ML importeras för att placeras i ett skatteupplag ska mervärdesskatt inte tas ut vid importen (9 c kap. 1 § första stycket 1 ML).

Import för placering i skatteupplag

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska vid förtullning framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning, se avsnitt 37.3.

Meddelande till Skatteverket

Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem, TDS) till Skatteverket som är beskattningsmyndighet.

37.2.2 Omsättning och GIF

Omsättning och GIF av en vara som ska placeras i ett skatteupplag inom landet, är undantagen från skatteplikt (9 c kap. 1 § första stycket 1 ML). Likaså är omsättning av vara som görs i ett sådant skatteupplag inom landet undantagen från skatteplikt under den tid varan är placerad i skatteupplaget (9 c kap. 1 § första stycket 4 ML).

Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende sådan vara, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden (9 c kap. 1 § första stycket 2 och 4 ML).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 37.1.

Rätt till återbetalning

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående skatt, trots att utgående skatt inte redovisas (10 kap. 11 § första stycket ML, se avsnitt 15.6).

37.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag

Mervärdesskatt ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget (9 c kap. 4 § ML). Från denna huvudregel görs undantag vid transport av vara mellan skatteupplag inom EU, gemenskapsintern försäljning till annat EU-land och vid export.

Till annat skatteupplag i Sverige

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt transporteras till ett annat skatteupplag i Sverige. Det gäller även när varan utan att omsättas transporteras mellan sådana skatteupplag.

Transport till annat EU-land

När en vara tas ut för att transporteras till ett annat EU-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Det innebär att i det fall säljaren är

registrerad till mervärdesskatt här och köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa omsättningen i sin skattekäklaration/självdeklaration och i en periodisk sammanställning. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EU-länder, dvs. utan att den säljs, ska likställas med en gemenskapsintern försäljning. Se vidare avsnitt 9.3.

Export

Om en vara tas ut för att direkt transporteras till en plats utanför EU kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga, se avsnitt 9.7. Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt 9 c kap. 4 § ML.

37.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund. Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas

- lagerbevis (s.k. warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,
- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura med hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den placerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret,
- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning, och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera

- den skattskyldiges svenska registreringsnummer till mervärdesskatt,
- i de fall registreringsnummer till mervärdesskatt saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatte- och avgiftsanmälan inkommit till Skatteverket, eller

- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 9 § ML i de fall varan ska levereras till tredjeland.

37.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

Från skatteplikt undantas omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager under den tid varorna är placerade där (9 c kap. 1 § första stycket 3 ML). En grundförutsättning för skattefrihet är dock att varuomsättningen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, se avsnitt 37.1.

Dessa lager och frizoner är en del av EU:s mervärdesskatteområde och omsättning av icke-gemenskapsvaror som är upplagda på sådana platser är i princip mervärdesskattepliktig i det land där lagret finns. Genom de särskilda reglerna i 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML kan omsättning undantas från skatteplikt som annars skulle beskattas eftersom den skett inom landet.

Gemensamt för tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager är att icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras där utan att tull eller mervärdesskatt tas ut. Till skillnad mot vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 37.1.

Icke gemenskapsvara

Vad som förstås med tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager samt med icke-gemenskapsvara framgår av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, den s.k. tullkodexen (9 c kap. 2 § ML). Med icke-gemenskapsvara avses vara som kommer från tredjeland och som ännu inte är satt i fri omsättning i EU (prop. 1995/96:58 s. 29).

Gemenskapsvara

Vad som förstås med gemenskapsvaror framgår av tullkodexen (1 kap. 2 § tredje stycket ML). Med gemenskapsvaror förstås varor som är framställda inom EU eller varor som kommer från platser utanför EU men som satts i fri omsättning (prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning och fri förbrukning

Att en vara från tredjeland anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans tullstatus ändras därvid från att vara en icke-gemenskapsvara till

att bli en gemenskapsvara som fritt kan förflyttas inom EU:s tullområde. Att en vara från tredjeland ”övergår till fri förbrukning” innebär att andra eventuella skatter och avgifter, t.ex. mervärdesskatt, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

Tillfälligt lager Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av Tullverket. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

Tullager I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av Tullverket. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.

Frizon/frilager Frizon och frilager behandlas i tullkodexen som ett enhetligt institut. Den väsentliga skillnaden är att frizoner är inhägnade områden medan frilager utgör enskilda byggnader eller lokaler (prop. 1995/96:58 s. 9). Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

37.3.1 Vara tas ut och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”

Beskattningsmyndighet När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till ”övergång till fri omsättning” tas tull och mervärdesskatt ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska mervärdesskatten i stället redovisas till Skatteverket, se avsnitt 37.4.

Uppgiftsskyldighet För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut mervärdesskatt måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppgive säljarens och köparens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt (18 b § MF). Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklARATIONEN överförs i form av ett elektroniskt dokument. I det fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklaration (hemtagningsanmälan) lämnats gör Tullverket en anteckning i sitt datasystem, TDS, om köparens och säljarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt.

Uppgift till Skatteverket Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem TDS, till Skatteverket.

Transport till annat EU-land

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EU-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i det fall säljaren är registrerad till mervärdesskatt här och köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land sker inte någon beskattning i Sverige. Det gäller oberoende av om varan omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa omsättningen i sin skattedeklaration/självdeklaration och i en periodisk sammanställning. I och med att varan anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ska dock eventuell tull tas ut. Se vidare 9.3.

Export

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt transporteras till en plats utanför EU kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga, se avsnitt 9.7. Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

37.3.2 Vara tas ut och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”, t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och mervärdesskatt inte ut. I princip ska, om varan omsatts under lagringstiden, mervärdesskatt i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även mervärdesbeskattningen skjuts upp till dess varan anmäls till ”övergång till fri omsättning”. Det innebär att en vara kan föras mellan lager eller frizoner i Sverige eller från ett lager eller en frizon i Sverige till ett lager eller en frizon i ett annat EU-land utan att någon beskattning sker.

37.4 Beskattningsmyndighet

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är Skatteverket alltid beskattningsmyndighet (18 a § första stycket MF).

När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är Tullverket beskattningsmyndighet om varan inte omsatts under lagringstiden medan Skatteverket är beskattningsmyndighet om det under lagringstiden skett en omsättning av varan som undantagits enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML.

37.5 Skattskyldighet m.m.

Ska mervärdesskatten betalas till Tullverket är det gäldenären som ska göra det (1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Gäldenär är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle ha varit det om varan hade varit tullbelagd.

När skatten ska betalas till Skatteverket är den skattskyldig som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret (1 kap. 2 § fjärde stycket och 9 c kap. 5 § ML). Endast den köpare eller ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Det innebär att

- köparen eller ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags- eller lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som upplags- eller lagerhavaren fakturerar för transporten, och
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

Krav på registrering

Om den som tar ut varan inte är registrerad till mervärdesskatt här och varan ska transporteras direkt till en plats utanför EU behöver någon registrering till mervärdesskatt inte ske.

Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EU-land måste sådan registrering ske. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML kan en utländsk företagares omsättning i Sverige, t.ex. av varor som avses i 9 c kap. ML, omfattas av s.k. omvänd skattskyldighet, se avsnitt 39.3.

Beträffande skattskyldighetens inträde, redovisning av skatt och avdragsrätt, se avsnitten 37.7 och 37.8.

37.6 Beskattningsunderlag

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är Skatteverket beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för mervärdesskatt.

Beskattningen skjuts upp till dess varan tas ut från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML. I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning eller överföring till annat EU-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

37.6.1 Vara tas ut från skatteupplag

Varan omsätts inte under lagringen

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller GIF som föranledde att varan placerades på upplaget, och
- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna (9 c kap. 6 § 1 ML).

Varan omsätts under lagringen

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret, och
- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret (9 c kap. 6 § 2 ML).

37.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Varan omsätts inte under lagringen

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den mervärdesskatt som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML, och
- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna (9 c kap. 6 § 1 ML)

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt (7 kap. 8 § ML och 13 b § MF). I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader och

andra sådana bikostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även bikostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå. Se avsnitt 11.5.

Exempel

Ett parti bly importeras från USA. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Blyet placeras i tullager. Under den tid varan finns i lagret utförs en rengöringstjänst avseende varan om 7 500 kr exklusive mervärdesskatt. För lagringstjänsten tar lagerhavaren ut 20 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Den skatt som skulle ha beräknats, om importen inte undantagits från beskattning, uppgår till $(100\,000 \times 0,25 =)$ 25 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av rengöringstjänsten och lagringstjänsten, om dessa inte undantagits, uppgår till $(7\,500 \times 0,25 =)$ 1 875 kr respektive $(20\,000 \times 0,25 =)$ 5 000 kr. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår således till totalt 31 875 kr. Beloppet redovisas i den ordning som gäller för tull.

Hade blyet i stället placerats i ett skatteupplag skulle 31 875 kr redovisats i den ordning som gäller för mervärdesskatt, dvs. i den skattskyldiges skattedeklaration/självdeklaration.

Varan omsätts under lagringen

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsätts under lagring i ett skatteupplag, 9 c kap. 6 § 2 ML, jfr avsnitt 37.6.1.

Exempel

Företaget A säljer ett parti amerikanska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exklusive mervärdesskatt. B säljer i sin tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inklusive mervärdesskatt för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exklusive mervärdesskatt för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till $(200\,000 \times 0,25 =)$ 50 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till $(8\,000 \times 0,25 =)$ 2 000 kr.

Den skatt som ska redovisas till Skatteverket uppgår således till totalt 52 000 kr.

37.7 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget (9 c kap. 4 § ML). Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur skatteupplaget för att skattskyldigheten ska inträda.

För vara i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inträder skattskyldigheten när den anmäls till övergång till fri omsättning. Först när utlämningsmedgivande erhållits från Tullverket får varan fysiskt förflyttas ut ur lagret eller frizonen. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EU-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

37.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig på grund av att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (se avsnitt 37.5) och ska redovisa skatten till Skatteverket redovisar denna som utgående skatt. Den som har full avdragsrätt får göra avdrag för ingående skatt med motsvarande belopp så som vid förvärvsbeskattning (8 kap. 2 § andra stycket ML).

Bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalningsrätt behandlas närmare i avsnitten 14 och 15.

37.9 Skatteupplag på punktskatteområdet

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser energiprodukter, alkohol och tobak. Energiprodukterna är belagda med energiskatt, koldioxidskatt och, beroende på svavelinnehållet, svavelskatt. Bestämmelserna är EU-harmoniserade, dvs. gemensamma för samtliga EU-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Energiprodukter kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Det gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EU-land. Bedömningen av om skatteupplag föreligger på

punktskatte- respektive mervärdesskatteområdet görs utifrån två separata regelverk.

38 Utländska beskickningar, organisationer m.fl.

38.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlægga mervärdesskatt.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt:

- Genom undantag från beskattning av import och gemenskapsinterna förvärv av varor.
- Genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster.
- När det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan mervärdesskatt.

Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska mervärdesskatt alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av Skatteverket. Beträffande skattefrihet vid omsättningar till beskickningar och diplomater i andra länder se vidare avsnitten 38.2 och 38.3.

38.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv

38.1.1.1 Import

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import (3 kap. 30 § första stycket ML). I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Tullverket har härigenom möjlighet att utöver vad som framgår av 3 kap. 1 § andra stycket ML från beskattning

undanta viss import som görs av utländska beskickningar, diplomater m.fl. Se vidare avsnitt 9.8.3.

38.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EU-länder

Stationering i Sverige

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster mervärdesskattefritt i ett annat EU-land, dvs. det är fråga om en direkt skattefrihet.

Intyg

En förutsättning för att säljaren i det andra EU-landet ska kunna underlåta att ta ut mervärdesskatt är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet (4 a § förordningen [1994:224] om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 § ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige, se avsnitt 38.1.2. Intyget motsvarar det formulär som fastställts för tillämpning av artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet. Intyget har fastställts av mervärdesskattekommittén (se bilaga 14; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 6) och ser exakt likadant ut i samtliga medlemsländer. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen SKV 5929 och finns intagen i bilaga 13.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EU-land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

38.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet

38.1.2.1 Beskickningar, organisationer

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall har på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,

- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,
- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,
- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren (10 kap. 6 § ML).

Även representation i Sverige för den Europeiska unionen och det Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar har rätt till återbetalning enligt ovanstående.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrningen (3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § ML).

Kammarrätten har ansett att en ambassad inte har rätt till återbetalning av mervärdesskatt för garagehyra. Uthyrningstjänsten ansågs inte avsedd för den verksamhet som ambassaden bedriver (KRSU 2007-05-08, mål nr 1438-06).

38.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
- kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
- hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
- skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
- möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
- tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,
- tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt ovan,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror (10 kap. 7 § ML).

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående skatt i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Minimibelopp

Rätt till återbetalning vid sådana förvärv som avses i de första åtta strecksatserna föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 1 000 kr (10 kap. 8 § första stycket ML).

Vid förvärv av sådana varor som avses i de två sista strecksatserna föreligger rätt till återbetalning endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 200 kr (10 kap. 8 § andra stycket ML).

38.1.2.3 Förfarande

Ansökan

Förfarandet vid ansökan och beslut regleras närmare i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt

och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML ska lämnas till Utrikesdepartementet (2 § förordning 1994:224). Utrikesdepartementet överlämnar i sin tur ansökan till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 6 eller 7 § ML. Ansökan om återbetalning handläggs därefter hos Skatteverket, Ludvikakontoret.

38.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon

38.1.3.1 Säljarens omsättning

Omsättning inom landet av motorfordon undantas från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML (3 kap. 26 a § ML). I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvävas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan mervärdesskatt. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan till Skatteverket, Ludvikakontoret.

38.1.3.2 Köparens vidareförsäljning

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne till staten betala ett belopp som svarar mot den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för den omsättning varigenom bilen nu överlåts (3 kap. 26 b § ML). Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den mervärdesskatt som denne skulle haft att betala vid sitt förvärv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överlåts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelser.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överläts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överläts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet (3 kap. 26 b § ML).

Om ett fordon överläts på grund av att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehått fordonet minst sex månader.

Beslut om betalning

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet (3 kap. 26 c § ML). Det är Skatteverket, Ludvikakontoret, som fattar beslut om betalning.

38.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EU-länder

Varor

I 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EU-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Tjänster

I 3 kap. 30 a § tredje stycket ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska unionens institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EU-land. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 9. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EU-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EU-land där denna har säte eller

stationering, jfr avsnitt 38.1.1.2. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. Se även avsnitten 9.3.5 och 10.1.4.

**EU:s utrikes-
representation**

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representationer i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktigare städer runt om i världen. Dessa representationer omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML.

Intyg

Vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 eller tredje stycket eller 31 § ML ska en säljare till styrkande av skattefriheten i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg motsvarande det som avses i 4 a § förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Intyget ska vara utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c första stycket MF). Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska, jfr avsnitt 38.1.1.2. Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 eller 4 eller 31 § eller 31 a § ML ska säljaren, om varutransporten ombesörjs av köparen, i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EU-land (14 c § andra stycket MF). För att ovan uppräknade undantag från skatteplikt ska vara tillämpligt krävs således en gränsöverskridande transport. Det finns ingen särskild tidsram för när transporten måste genomföras. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen anser dock Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan äger rum i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjas. Således ska samma regler för när transporten måste ha skett gälla för dessa undantag från skatteplikt som för övriga undantag från skatteplikt rörande gemenskapsinterna försäljningar. Vad som avses med rimlig tid får avgöras från fall till fall (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111).

Skattefrihet ska kunna ges direkt i samband med försäljningen. Om intyget måste kompletteras eller ställs ut efter köpet kan säljaren med stöd av intyget betala tillbaka skatten till köparen.

**Svensk
beskickning i
annat EU-land**

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § första stycket ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EU-länder och svensk diplomatisk personal vid dem. Det bör särskilt observeras att

undantaget i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML för omsättning av tjänster endast gäller EU:s institutioner eller organ (se bilaga 9) samt andra internationella organisationer med säte i annat EU-land. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk mervärdesskatt ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

Andra internationella organisationer

För att en organisation med säte i annat EU-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML krävs att det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller inte. Det är motsattsvis endast svensk myndighet som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se avsnitt 38.1.1.2. För att ur svensk synvinkel kunna betraktas som en sådan internationell organisation bör den omfattas av bestämmelserna i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Till nämnda lag finns bilagor med förteckningar över vissa internationella organisationer, som kan tjäna till vägledning vid de bedömningar som behöver göras.

Skattefrihet kan föreligga vid försäljning till personer anställda vid EU:s institutioner och organ eller vid internationella organisationer med säte i annat EU-land. Om en sådan person har med sig ett speciellt intyg, se bilaga 13, utfärdat av behörig myndighet i det land där institutionen/organisationen har sitt säte (hemlandet), är han/hon berättigad att handla mervärdesskattefritt i Sverige. Skattefrihet ska kunna ges direkt i samband med försäljningen. Intyget som försäljaren får är normalt utfärdat på hemlandets språk. Om intyget måste kompletteras eller ställs ut efter köpet kan säljaren med stöd av intyget betala tillbaka skatten till köparen.

Anställda vid internationella organisationer, beskickningar, etc. med säte i Sverige, som vill handla mervärdesskattefritt i andra EU-länder, ska vända sig till Utrikesdepartementet för utfärdande av motsvarande intyg.

Väpnade styrkor

Omsättning av varor och tjänster till annat EU-land undantas om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan part i Nato än destinationslandet och ska användas av dessa styrkor åtföljande civilpersonal eller i deras mässar eller marketenterier (3 kap. 31 § ML). Förutsättningar

för undantaget är att styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna och att motsvarande skattefrihet medges i destinationslandet. Från skatteplikt undantas också omsättningar till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern (3 kap. 31 a § ML).

38.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i länder utanför EU

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska tillämpas. För att svensk mervärdesskatt inte ska tas ut krävs att omsättningen av varan eller tjänsten enligt dessa regler anses ha ägt rum utom landet. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem. Det innebär att frågor om när export av vara eller tjänst föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår av avsnitten 9.7 och 10.2–10.4. 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.

38.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

Ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EU och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EU ska på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning (10 kap. 5 § ML).

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EU för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning. Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export, se avsnitt 9.7.

Det kan förekomma att riksomfattande hjälporganisationer förvärvar varor i andra EU-länder som t.ex. ska läggas i lager i Sverige eller i ett annat EU-land för kommande hjälpbehov i ett land utanför EU. En sådan organisation får anses göra ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) om varorna transporterats till

Sverige och det sammanlagda värdet av sådana förvärv under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr. I det fall varorna inte transporteras till Sverige utan till ett annat EU-land är det en förutsättning för GIF i Sverige att organisationen åberopat sitt svenska VAT-nummer vid förvärvet.

Om på detta sätt förvärvade varor är avsedda att föras ut ur EU för att användas i hjälpverksamhet föreligger rätt till återbetalning med ett belopp som motsvarar den utgående skatt som organisationen ska redovisa på sitt förvärv. Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till Skatteverket, Ludvikakontoret.

Ansökan

Förfarandet vid återbetalning regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till Skatteverket, Ludvikakontoret. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas faktura i original eller kopia. Fakturan ska innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML, se avsnitt 17.4.

38.5 Återbetalning i särskilda fall

Genom införandet av en bestämmelse i 18 kap. 4 b § SBL har medgivits en särskild möjlighet till återbetalning av mervärdesskatt efter ansökan. Det gäller den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt. Rätten till återbetalning gäller endast om inte det förfarande för rätt till återbetalning som gäller vid förvärv enligt 10 kap. 5–8 §§ ML är tillämpligt.

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 ska ges in till Utrikesdepartementet. Faktura ska bifogas till ansökan. Om den åberopade rätten till återbetalning förutsätter att förvärvet uppgår till ett betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning ske endast om den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 § i förordning [1994:224]).

39 Utländska företagare – etablering

39.1 Inledning

Utländsk företagare

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, anses vara en utländsk företagare (1 kap. 15 § ML).

Innebörden av begreppen utländsk företagare, säte och fast etableringsställe är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML och vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet. Slutligen är de av betydelse för på vilket sätt återbetalning av ingående skatt ska ske till en företagare från ett annat land.

I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML. I övrigt används benämningen företagare från ett annat land.

Definition

En utländsk företagare kan vara antingen en fysisk eller juridisk person. Med begreppet utländsk företagare 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 (1 kap. 15 § ML).

Företagarens nationalitet eller medborgarskap saknar betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Det avgörande är i stället om företagaren har sätet eller ett fast etableringsställe här i landet eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

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 (1 kap. 2 § tredje stycket ML). Se vidare avsnitt 4.5.

39.2 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 omsättningsland.

Begreppen säte och fast etableringsställe har tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar, se avsnitten 39.2.1 och 39.2.2.

De olika begrepp som ”etablerad” är ett samlingsnamn för ska särskiljas från liknande begrepp som används i inkomstskattesammanhang.

Det är framförallt två olika frågor som aktualiseras vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första om det finns en etablering över huvud taget. För det andra, i det fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, ska bedömning ske av vilken av dessa som ska anses ha omsatt eller förvärvat tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 82).

Omsättningsland

Vid avgörande av omsättningsland omfattas de flesta tjänster av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML. Av dessa huvudregler framgår att en av förutsättningarna för att en tjänst ska anses omsatt inom landet är att den som köper eller säljer tjänster har en etablering här i landet och att tjänsten tillhandahålls från eller till denna etablering. Det innebär att begreppet etablerad har en avgörande betydelse vid bedömning av omsättningsland. Bestämmelserna avseende beskattningsland för tjänster redogörs för i detalj i avsnitt 10.

39.2.1 Säte

Vid beskattningen av tjänster är sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna. Detta framgår av formuleringen av artiklarna 44 och 45 i mervärdes-skattedirektivet, jfr 5 kap. 5–6 §§ ML (prop. 2009/10:15 s. 82).

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 har av EU-domstolen beskrivits som orten där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas. Sätet kan inte bestå av en fiktiv etablering. Ett antal faktorer bör beaktas för

att avgöra var sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet är beläget. I första hand bör hänsyn tas till faktorer som det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder, och den ort, vanligtvis densamma, 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, bl.a. bankförbindelser, sköts, kan också beaktas (C-73/06, Planzer Luxembourg).

39.2.2 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.

Fast etableringsställe enligt EU-domstolen

EU-domstolen har uttalat att det endast kan komma i fråga att anknyta tillhandahållandet av tjänster till en annan plats än den där rörelsen är etablerad om denna plats genom ständig samverkan mellan de personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet (168/84, Berkholz, punkt 18).

Vidare har EU-domstolen meddelat att för att ett företag ska kunna anses tillhandahålla tjänster från ett annat etableringsställe än det där den huvudsakliga rörelsen har sitt etableringsställe gäller att detta etableringsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna (C-190/95, ARO Lease, punkt 16–21).

EU-domstolen har även konstaterat att ett dotterbolag i ett medlemsland, vars verksamhet består i att endast biträda moderbolaget, innebär ett fast etableringsställe för moderbolaget i det medlemsland där dotterbolaget är etablerat. Dotterbolaget förfogade över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast etableringsställe, dvs. de var tillräckligt stadigvarande. Detta innebar att moderbolaget genom sitt ägande och genom avtal ålagda skyldigheter till dotterbolaget hade fast etableringsställe genom dotterbolagets verksamhet (C-260/95, DFDS, punkterna 26–29).

Fast etableringsställe i Sverige

EU-domstolen har angett att en transportverksamhet åtminstone ska ha ett kontor där avtal kan upprättas och dagliga beslut kan fattas samt en uppställningsplats för fordon för att fast etableringsställe ska föreligga. Den omständigheten att fordonen är registrerade i en medlemsstat innebär däremot inte att det föreligger ett fast etableringsställe i denna medlemsstat (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Kammarrätten har mot bakgrund av EU-domstolens praxis ansett att ett tyskt företags tillhandahållande av informationstjänster (musiktopplistor) till kunder i Sverige har skett från ett fast etableringsställe i Sverige. Personal i Sverige utförde uppsökande verksamhet samt tog emot beställning. Genomförande av avtalen skedde från Sverige och Irland. Produktionen av listorna gjordes genom en dator i Sverige medan leverans och fakturering skedde från Irland (KRNS 2003-12-15, mål nr 957-2002).

Inkomstskattemässigt finns en definition av fast driftställe som innebär att verksamheten bl.a. ska bedrivas helt eller delvis från driftstället. Att verksamheten t.ex. måste bedrivas helt eller delvis från ett etableringsställe framgår inte av EU-domstolens olika domar rörande fast etableringsställe. Begreppet fast etableringsställe är ett unionsrättsligt begrepp och är således inte detsamma som begreppet fast driftställe (prop. 2009/10:15 s. 81 f.).

EU-domstolen har i sina olika avgöranden bedömt vad som avses med fast etableringsställe när det är fråga om en säljares tillhandahållande. Skatteverket anser att en liknade bedömning ska göras av ett fast etableringsställe när det är fråga om förvärv.

Med fast etableringsställe avses därmed 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 konsumera varor eller tjänster

Det krävs således inte att det fasta etableringsstället faktiskt omsätter eller konsumerar varor eller tjänster utan det avgörande är om det har en potential att göra detta (prop. 2009/10:15 s. 83).

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av begreppet fast etableringsställe. Nedan följer en redogörelse av skrivelsen (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 760684-09/111).

Skatteverket anser att tre förutsättningar krävs för att ett fast etableringsställe ska föreligga.

- Det ska finnas någon slags etablering som drivs av människor, dvs. personella resurser.
- Det ska finnas tekniska resurser, såsom t.ex. lokal eller maskiner, som kan hänföras till etableringsstället.
- Det ifrågavarande etableringsstället ska vara så pass stadigvarande att etableringsstället kan tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster.

Vid en bedömning i det enskilda fallet ska samtliga dessa tre kriterier vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga.

Personella resurser

När det är fråga om det första kriteriet, personella resurser, är det vanligaste förhållandet att det finns anställd personal här i landet som direkt kan knytas till ett etableringsställe. Det ska således enligt Skatteverkets bedömning finnas personal som t.ex. kan hjälpa kunder eller hålla kontakt med leverantörer här i landet. Däremot finns inget krav på att personalen måste utföra samtliga dessa sysslor för att det ska vara fråga om ett fast etableringsställe utan vissa sysslor kan bedrivas från det huvudsakliga etableringsstället i ett annat land än Sverige. Det avgörande är att de personer som kan hänföras till etableringsstället faktiskt finns i Sverige oavsett att viss del av kontakterna endast hålls med det huvudsakliga etableringsstället av affärsmässiga skäl. Det finns inget krav på att det ska vara fråga om flera personer för att kravet om personella resurser ska vara uppfyllt utan det kan räcka med en person. Det finns heller inget krav på att den berörda personen ska ha visst ansvar för de olika varor eller tjänster som tillhandahålls till eller från etableringsstället utan den berörda personen kan t.ex. vara en säljare utan särskilt ansvar i förhållande till etableringsstället.

Vidare så krävs det inte att det måste vara fråga om en anställd person för att kriteriet rörande personella resurser ska vara uppfyllt. Det kan t.ex. även vara fråga om inhyrd personal om den inhyrda personalen naturligt kan ses som knuten till etableringsstället. Så kan vara fallet om det är fråga om en inhyrd person under så pass lång tid att personen naturligt kan förknippas med etableringsstället.

Förutsättningen rörande personella resurser kan även vara uppfylld om ett närstående bolag med egen personal befinner sig i en sådan beroendeställning gentemot det närstående utländska bolaget att den utländske företagaren genom det närstående bolagets personal får anses ha tillgång till personella resurser här i landet, jfr C-260/95, DFDS, i vilket dotterbolaget genom avtal endast biträdde moderbolaget. En bedömning måste göras av de ekonomiska och affärsmässiga realiteterna i varje enskilt fall.

Tekniska resurser

Vad beträffar det andra kriteriet, dvs. att tekniska resurser finns, så är det vanligaste exemplet på sådan resurs enligt Skatteverkets bedömning att etableringsstället faktiskt har en lokal här i landet. Dock kan förutsättningen rörande tekniska resurser även anses uppfylld om olika maskiner finns här i landet. Det kan vara fråga om antingen större maskiner såsom en hel bilpark eller mindre maskiner såsom spelautomater. I samband med internethandel kan t.ex. en egen server här i landet anses uppfylla kriteriet teknisk resurs. När ett företag har en egen server bör företaget även ha tillgång till visst lokalutrymme för förvaring av servern. Dock kan inte enbart tillgång till olika administrativa datasystem, utan tillgång till egen server, anses vara tillräckligt för att förutsättningen rörande tekniska resurser ska anses uppfylld. Ett etableringsställe som enbart innehar en boxadress eller en brevlåda kan inte anses ha tillräckliga tekniska resurser här i landet.

Stadigvarande

Det tredje kriteriet, dvs. att etableringsstället ska vara tillräckligt stadigvarande, innebär inte enligt Skatteverkets bedömning att det finns något speciellt tidskrav som måste vara uppfyllt för att etableringsstället ska anses vara tillräckligt stadigvarande. Avgörande för kriteriet är i stället om etableringsstället självständigt kan tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster. Ett etableringsställe är tillräckligt stadigvarande när detta etableringsställe har en adress här i landet som dess leverantörer eller kunder kan vända sig till. Denna adress kan t.ex. utgöras av

- etableringsställets lokal eller andra tekniska resurser här i landet,
- platsen där företagens personella resurser finns här i landet under förutsättning att detta inte endast är fråga om tillfälliga adresser, eller

- det närstående bolagets adress när det närstående bolaget har en sådan beroendeställning att ett etableringsställe för företaget kan anses föreligga.

När det är fråga om att konsumera varor eller tjänster som förvärvats får ett etableringsställe anses vara tillräckligt stadigvarande när etableringsstället här i landet har en adress som ett säljande företag kan skicka en faktura till. Exempel på en adress som en faktura skulle kunna skickas till kan vara företagets lokal eller en anställds adress i Sverige. Det finns inget krav på att fakturan måste skickas till det svenska etableringsstället utan fakturan kan i stället skickas till det huvudsakliga etableringsstället, dvs. sätet, i ett annat land.

Ett exempel på när ett etableringsställe inte är tillräckligt stadigvarande kan vara när en anställd vid sätet skickas till Sverige för att utföra ett visst jobb här i landet under en viss tid utan att någon egentlig fast adress finns här i landet. En hotelladress kan normalt inte anses vara tillräckligt stadigvarande. Vidare kan ett företag som visserligen har rörliga tekniska och personella resurser här i landet (t.ex. lastbilar med förare) men ingen stadigvarande plats inte anses tillräckligt stadigvarande även om det finns en boxadress eller brevlåda knuten till den utländske företagaren.

Ytterligare ett exempel på en etablering som inte är tillräckligt stadigvarande är en etablering som är av sådan förberedande eller biträdande art att den endast tillfälligt finns till för att kunna fullgöra personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Ett exempel på när fast etableringsställe normalt får antas föreligga är när ett företag tillhandahåller lagringstjänster. Med hänsyn till tjänstens karaktär får det normalt antas att kriteriet tekniska resurser är uppfyllt, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. Dessutom krävs i normalfallet att lagret handhas av personal samt att lagret har en adress så det sammantaget är tillräckligt stadigvarande för att självständigt kunna tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster.

39.2.3 Bosatt eller stadigvarande vistas

Någon definition av begreppen bosatt och stadigvarande vistas finns inte i ML och inte heller i EU-rätten. Begreppen avser dock fysiska personer.

Bosatt Begreppet bosatt avser 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. Det gäller oavsett om personen är en näringsidkare eller inte. Adressen sammanfaller i normalfallet med var personen också faktiskt vistas (prop. 2009/10:15 s. 83).

Stadigvarande vistelse Begreppet stadigvarande vistas avser en ort till vilken personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär. Vid avgörandet av om sådana band finns ska alla relevanta faktorer beaktas. Bedömningen ska baseras på om personen faktiskt vistas på orten tillsammans med familjemedlemmar, tillgängligheten av bostad där, var dennes barn faktiskt går i skolan, var denne arbetar, var dennes egendom finns och det slags administrativa kontakter personen har med myndigheterna. Om dessa faktorer ger personens vistelse på orten ett tillräckligt mått av stabilitet genom den kontinuitet som uppstår genom livsföring och utvecklandet av normala sociala och yrkesmässiga förhållanden, ska denne anses stadigvarande vistas där.

Om en person har yrkesmässiga och personliga band med flera länder är utgångspunkten att han stadigvarande vistas på orten som han har starkast band till. Både de personliga och yrkesmässiga banden till en viss ort ska läggas till grund för bedömningen av vilka band som är starkast. Om dessa, vid en samlad bedömning, inte ger en klar vägledning bör de personliga banden ges företräde (prop. 2009/10:15 s. 83 f.).

Med tanke på att syftet med reglerna avseende beskattningsland för tjänster är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker kan det inte uteslutas att en person i vissa fall kan anses 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. 84).

39.2.4 Bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras

Som huvudprincip hänförs en tjänst som ett företag tillhandahåller eller förvärvar till den plats där företaget har sitt säte. Avsteg från denna princip kan endast ske om tillhandahå-

hållandet eller förvärvet kan hänföras till ett fast etableringsställe i ett annat land.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om de enskilda tjänsterna eller varorna som bolaget tillhandahåller eller förvärvar är att hänföra till det fasta etableringsstället här i landet eller till något etableringsställe i utlandet. Om t.ex. en förvärvare av en tjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML har ett fast etableringsställe i Sverige och ett fast etableringsställe i annat land och tjänsten tillhandahålls det sistnämnda etableringsstället är tjänsten omsatt utomlands.

Vid bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras ska hänsyn tas till de huvudsakliga momenten för tillhandahållandet av den ifrågavarande tjänsten eller varan. Vid t.ex. tillhandahållande av billeasing utgörs de huvudsakliga momenten i tillhandahållandet av tjänsten av förhandlingen, upprättandet, undertecknandet och administrationen av avtalen och leveransen till kunderna av de bilar som avtalats. När det gäller andra tjänster ska en enskild bedömning göras av de huvudsakliga momenten för just den tjänsten i likhet med vad som gäller för exemplet rörande billeasing. Samtidigt ska beaktas att den tilltänkta lösningen inte innebär någon konflikt med ett annat medlemsland (C-190/95, ARO Lease, punkt 18).

I samband med omsättning eller förvärv av varor och tjänster bör avgörande vara det etableringsställe som agerar såsom den faktiska säljaren eller den kund som faktiskt konsumerar varan eller tjänsten. Vanligtvis ska denna bedömning utgå från rådande affärsförhållande och dokumentation såsom t.ex. avtal, faktura och betalningsvillkor. Detta gäller under förutsättning att dokumentationen återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena, dvs. det verkliga avtalet mellan parterna. Med detta avses att hänsyn ska tas till vilket etableringsställe som t.ex. förhandlar och tecknar avtalet och inte enbart vilket etableringsställe som ställer ut eller erhåller fakturan (prop. 2009/10:15 s. 85 f., Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 760684-09/111). Se vidare avsnitt 10.4.2.2.

Kammarrätten har ansett att ett danskt bolag som hade ett kontor i Sverige med ett antal telefonförsäljare där det även fanns utrustning i form av datorer, kopiatorer m.m. hade ett fast etableringsställe i Sverige. Med hänsyn till att merparten av de huvudsakliga momenten i reklamtjänsten utfördes av

försäljare i Sverige ansågs de aktuella tjänsterna tillhandahållna från det fasta etableringsstället i Sverige (KRNS 2009-10-01, mål nr 2426-09).

39.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet

En utländsk företagares omsättning här i landet kan medföra skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet.

Omvänd skattskyldighet

En utländsk företagare är oftast inte skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det vanligaste är att förvärvaren är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § ML).

För ytterligare information om omvänd skattskyldighet, se avsnitten 4.3.1 och 20.4.

39.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Om en företagare från ett annat land för över en vara från sitt säte till ett fast etableringsställe i Sverige utgör detta inte någon omsättning (2 kap. 1 § första stycket 1–2 ML). Äganderätten till varorna har inte övergått till ”annan person”. På motsvarande sätt innebär tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning. 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).

Beträffande varuöverföring till eller från ett huvudsakligt etableringsställe i annat EU-land gäller dock att överföringen i vissa fall är att jämställa med en omsättning och ett däremot svarande GIF (2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 7 § ML).

Ett GIF på grund av en utländsk företagares överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger (3 kap. 30 d § första stycket ML). Se avsnitt 9.4.3 och 9.4.4.

En utländsk företagare som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska registreras till mervärdesskatt och lämna skatte-

deklaration, trots att överföringen inte beskattas (3 kap. 1 § första stycket 5 SBL).

Överföringar av varor från områden utanför EU kan påföras tull av tullmyndighet.

39.5 Registrering till mervärdesskatt samt identifiering enligt särskild beskattningsordning

39.5.1 Registrering till mervärdesskatt

Skatteverket ska med vissa undantag registrera den som är skattskyldig enligt ML (3 kap. 1 § första stycket 2 SBL).

Från och med den 1 januari 2010 ska utländska företagare som är etablerade inom EU och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML inte registreras i Sverige. Detta gäller under förutsättning att den utländske företagaren enligt 19 kap. 1 § ML ska ansöka om återbetalning genom det elektroniska ansökningsförfarande som har införts. Se vidare avsnitt 15.2.

Registrering till mervärdesskatt i Sverige ska dock ske vid utländsk företagares undantagna omsättning av varor till ett annat EU-land. Detta gäller eftersom sådan omsättning medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § första stycket ML (3 kap. 1 § första stycket 4 SBL). Eftersom en undantagen omsättning av varor till ett annat EU-land är en omsättning inom landet kan en utländsk företagare som är etablerad inom EU i sådana fall inte använda det elektroniska ansökningsförfarande som har införts. Se vidare avsnitt 15.2.1.3.

Utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § andra stycket ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EU-land enligt 3 kap. 30 a § ML ska registreras (3 kap. 1 § första stycket 4 SBL).

Registrering till mervärdesskatt i Sverige ska också ske vid utländsk företagares överföring av varor. Detta gäller trots att överföringarna som utgör GIF inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML (3 kap. 1 § första stycket 5 SBL).

Registreringsort

Registrering till mervärdesskatt av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos Skatteverket, skattekontor 9 Stockholm eller utlandsskattekontoret Malmö. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller inte. Se vidare avsnitt 1.

Ombud

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska företagaren företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud. Ombudet ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, svara för redovisningen av mervärdesskatt och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt.

Kravet på ombud dock gäller inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden (23 kap. 4 § SBL).

En utländsk företagare har alltid rätt att utse ett ombud oavsett om krav på detta föreligger eller inte.

Bestämmelserna rörande registrering finns beskrivna i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 27.2.

39.5.2 Särskild beskattningsordning – elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EU

För redovisning och betalning av mervärdesskatt finns en särskild ordning som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EU som till privatpersoner inom EU tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 18 § 12 ML (10 a kap. SBL).

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om den särskilda ordningen för elektroniska tjänster i artiklarna 357–369.

För beskrivning av bestämmelserna, se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 30-

39.6 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare

I 10 kap. 1–3 §§ ML finns särskilda bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Förfarandet för sådan återbetalning regleras i 19 kap. ML.

För redogörelse av bestämmelser kring återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare samt förfarandet kring detta, se avsnitt 15.2.

40 Konkurs och ackord

40.1 Inledning

Beträffande allmänna frågor och administrativa regler, som gäller konkurs och ackord, hänvisas till Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2007 (SKV 555), avsnitt 20 och Handledning för skattebetalning 2008 (SKV 404), avsnitt 22. Ytterligare information finns i Skatteverkets publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900). Där behandlas bl.a. frågor om konkursgäldenärens rådighetsförlust, egendom som ingår i ett konkursbo, konkursgäldenärens skyldigheter, förvaltning, konkursfordringar och massafordringar och hur en konkurs avslutas.

40.2 Rättsverkningar av konkurs

Konkursförvaltare

Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart och konkursgäldenären får sedan beslutet har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet. Förvaltningen av konkursboet sköts av en konkursförvaltare.

40.3 Mervärdesskatteregler om konkurs

Skattskyldighet, avdragsrätt, redovisnings-skyldighet för konkursbo

Om en skattskyldig har försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML). Regler om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML. Bestämmelserna innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av konkursgäldenären. Härav bör följa att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i konkursgäldenärens ställe bör ha rätt till avdrag för ingående skatt i den omfattning som skulle ha

tillkommit konkursgäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig konkursgäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har haft egen skattepliktig omsättning. Kammarrätten har ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till mervärdesskatt avseende omsättning hänförlig till avtal i leasingverksamhet som konkursgäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen (KRNS 1998-06-03, mål nr 5175–5177-1997). Prövningstillstånd medgavs inte.

40.3.1 Redovisningsskyldighet och avdragsrätt

Konkursgäldenärens redovisningsskyldighet

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka konkursgäldenärens mervärdesskatte-redovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta konkursgäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Konkursboets redovisningsskyldighet

Om betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

Avdragsrätt

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-likvid före konkursutbrottet (13 kap. 21 § ML). Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Sammanfattning	Konkurs- gäldenären	Konkurs- boet
Redovisningsskyldighet		
– för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
– för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet.		X
Avdragsrätt för förvärv import eller förskotts- och a conto-likvid		
– före konkursutbrottet,	X	
– efter konkursutbrottet.		X

40.3.1.1 Försäljning av utmätt gods

Allmänt

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs ersättningen av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmättningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående skatt redovisa den mervärdesskatt som belöper på hela försäljningsbeloppet.

Försäljning efter konkursutbrott

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmätta egendomen har skett, försätts i konkurs blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs. Detta gäller under förutsättning att konkursbeslutet inte medför att förmånsrätten går åter.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets mervärdesskatte-redovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om beslutet om konkurs medför att utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen.

Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av mervärdesskatt (9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981)). Detta innebär att priset, mervärdesskattebeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och registreringsnummer till mervärdesskatt (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är registrerad till mervärdesskatt) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för mervärdesskatt, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om mervärdesskatt tillkommer på utropspriset. Skatteverket anser att gäldenärens faktureringsskyldighet enligt ML är fullgjord genom att KFM upprättar handlingar som kan jämföras med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

40.3.1.2 Kvarstad

Allmänt

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,
- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borgenärerna egendom, och
- att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på KFM. KFM som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § Konkursförordningen). Har KFM tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska KFM på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

Försäljning

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om KFM förskottat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i Skatteverkets publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 900, avsnitt 3.2.6 ”Skedet mellan konkursansökan och konkursbeslut”.

40.3.1.3 Byggföretags konkurs

Byggentreprenad Entreprenör i konkurs

Vid en byggentreprenörs konkurs blir entreprenören/konkursgäldenären redovisningsskyldig för utgående skatt som avser tjänster som tillhandahållits före konkursen men där redovisningsskyldigheten inte har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Detta kan exempelvis gälla för ytterligare krav på ersättning för nedlagda arbeten efter den senaste a conto-faktureringen före konkursutbrottet. Mervärdesskatten på sådana ytterligare krav ska anges i en slutfaktura som upprättas då entreprenörens arbete upphör. Den mervärdesskatt som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs. Konkursgäldenären får dra av den ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-fakturor före konkursutbrottet.

Om boet fortsätter arbetena

Om arbetena inte upphör vid konkursutbrottet fortsätter konkursboet entreprenaden och blir genom konkursförvaltaren redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således a conton och förskott fakturerade efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

Om boet överlåter entreprenaden

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i mervärdesskattehänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon mervärdesskatt ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen av denna. Om maskiner, inventarier eller andra varor överläts ska mervärdesskatt som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontraktet även andra varor eller tjänster, exempelvis maskiner, lagertillgångar, hyresavtal, fordringar och skulder, kan det vara fråga om skattefri överlåtelse av tillgångar i verksamheten i samband med överlåtelse av denna (3 kap. 25 § ML).

Egen regi

När en byggentreprenör, som även utför byggarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir entreprenören/konkursgäldenären redovisningsskyldig för mervärdesskatt som avser kostnader

som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för mervärdesskatt på ränta på eget kapital och, i förekommande fall, för mervärdesskatt på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för mervärdesskatte-redovisningen bör konkursgäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den mervärdesskatt som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsunderlaget beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitten 11 och 20.5.

40.3.1.4 Avverkningsrätt som betalas under flera år

Allmänt

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år. Enligt 21 kap. 2 § IL får den skattskyldige redovisa intäkt av upplåtelsen efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Själva upplåtelsen utlöser då ingen skattskyldighet enligt ML. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot (1 kap. 4 § ML). Se avsnitten 4.7.6 och 18.4.6.

Upplåtaren i konkurs

Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalats. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på mervärdesskatten för dessa likvider blir då en massafordran.

Förvärvaren i konkurs

Den som förvärvar en avverkningsrätt har i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för mervärdesskatt endast i takt med att han betalar (13 kap. 22 § ML). Om förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande mervärdesskatten.

40.3.2 Ändring av tidigare redovisad skatt

I 13 kap. 25 § andra stycket ML finns en bestämmelse om hur ändring av utgående skatt ska redovisas vid nedsättning av priset, när en vara återtagits eller när en kundförlust uppkommit om den som redovisat den utgående skatten försätts i konkurs. Bestämmelsen innebär att ändringen av den utgående

skatten ska göras av konkursgäldenären i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

40.3.2.1 Nedsättning av priset

Allmänt

Beskattningsunderlaget för säljaren ska minskas med rabatter och andra prisnedsättningar (7 kap. 6 § första stycket ML). Det påverkar även köparens redovisning av ingående skatt. En köpare som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning och som får prisnedsättning, ska återföra mervärdesskattedelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående skatt tidigare tillgodoräknats, jfr avsnitt 11.8. När det gäller prisnedsättningar som ges efter tillhandahållandet, t.ex. återbäring, bonus och andra rabatter utom s.k. kassarabatter får säljare och köpare komma överens om att beskattningsunderlaget inte ska ändras (7 kap. 6 § andra stycket ML). I så fall ska varken säljaren eller köparen ändra sin mervärdesskatteredovisning.

Prisnedsättning efter konkursutbrott

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott och beskattningsunderlaget ska ändras bör följande gälla. En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Mervärdesskatten på rabatten bör således, om det inte har gjorts någon överenskommelse enligt 7 kap. 6 § andra stycket ML redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditnota som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditnotan redovisas hos konkursgäldenären på sådant sätt att mervärdesskattebeloppet enligt kreditnotan minskar tidigare avdragen ingående skatt. På motsvarande sätt minskas tidigare redovisad utgående skatt när en kreditering är hänförlig till försäljning som skett före konkursutbrottet. Krediteringar avseende t.ex. erhållna och lämnade prisnedsättningar och rabatter i efterhand som avser omsättningar, förvärv, förskotts- och a conto-betalningar före konkursutbrottet redovisas således i deklarationen för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades.

Felaktig debitering

Vad som sagts i föregående stycke bör gälla vid krediteringar av sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura eller

liknande handling för vilken betalningsskyldighet föreligger enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML och 1 kap. 2 e § ML.

40.3.2.2 Återtagande av vara som sålts på avbetalning

Allmänt

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en levererad vara senare återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt för den inköpta varan (7 kap. 6 § tredje stycket ML). Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 11.10.

Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget på grund av avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § andra stycket ML ska göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades (13 kap. 25 § andra stycket ML).

40.3.2.3 Förlust på fordringar

Allmänt

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. En sådan minskning får göras först när det föreligger en konstaterad kundförlust. Minskningen får göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten konstaterats.

Se även vad som sägs om kundförluster i avsnitten 11.9 och 18.4.5

Förlust konstateras efter konkursutbrott

Om en konkursgäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående skatt, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en

**Byggentreprenad
Beställare i
konkurs**

affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Den utgående skatten får minskas i deklARATIONEN för den period då beslutet om konkurs meddelades.

Om betalning inflyter sedan den utgående skatten minskats på grund av förlust på fordran ska mervärdesskatt redovisas på nytt av konkursgäldenären. Redovisning ska ske i deklARATIONEN för den period då konkursgäldenären försattes i konkurs.

Om en byggentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. Entreprenaden får då anses avslutad i och med att entreprenadarbetena avbrutits (RÅ 1999 ref. 31). I sådana fall ska entreprenören senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad då arbetena upphörde utfärda en slutfaktura. I denna faktura ska mervärdesskatt debiteras på eventuella krav utöver tidigare fakturerade a conton. Efter konkursutbrottet kan entreprenören få betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte kan betalas får utgående skatt minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Minskningen får göras i deklARATIONEN för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten är konstaterad. Om betalning inflyter för den korrigerade kundförlusten ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden, se avsnitt 11.9.

40.3.3 Överlåtelse av verksamhet

Omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överläts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag eller återbetalning för skatten (3 kap. 25 § ML). Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 36.

40.3.4 Uthyrning av verksamhetslokaler

Ett konkursbo kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av beslut om frivillig skattskyldighet övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten enligt 6 kap. 3 § ML, se avsnitt 21.3.3.

**Jämkning
av avdrag**

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående skatt ske under förutsättning att avdrag gjorts för mervärdesskatt på kostnader som avser investeringsvaror (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML).

Fordran på grund av jämkning får göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten (8 a kap. 4 § andra stycket ML).

Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningsskyldighet m.m. vid utyrning av fastighet framgår av avsnitten 21.3.3, 16.5 och 16.9.

40.3.5 Konkursförvaltararvode

En konkursförvaltares arvode utgör ersättning för skattepliktig omsättning av tjänster i och med utförandet av förvaltningsuppdraget. Förvaltaren ska efter avslutat uppdrag ge in en arvodesräkning till domstolen, men får inte lyfta sitt arvode förrän slutredovisningen av förvaltningen avgetts. Detta har medfört problem när mervärdesskatten på arvodet enligt faktureringsmetoden ska redovisas före utbetalningen av arvodet.

Förvaltaren får därför ta ut den del av det begärda arvodet som motsvarar den mervärdesskatt som beräknats för arvodet när arvodesframställningen lämnats in till rätten (14 kap. 11 § KonKL). Härigenom får förvaltaren medel att betala den utgående skatten på arvodet innan arvodet i dess helhet har utbetalats till honom. Se vidare avsnitt 18.4.2 i fråga om redovisningsskyldighetens inträde.

**Konkursboets
avdragsrätt**

Konkursboet får om konkursgäldenären har varit skattskyldig eller har haft rätt till återbetalning av ingående skatt göra avdrag för mervärdesskatt på förvaltararvodet. Därvid måste beaktas eventuella begränsningar av avdragsrätten som föreläggat i konkursgäldenärens och boets verksamhet. Exempel härpå är att konkursgäldenären bedrivit s.k. blandad verksamhet där viss del av omsättningen varit undantagen från skatteplikt utan rätt till återbetalning av skatt.

Skatteverket anser att ett konkursbo bör ha avdragsrätt i samma omfattning som konkursgäldenären (RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100). Boet kan därmed göra avdrag för ingående skatt på förvaltararvode fastän det i konkursboet inte uppstått någon mervärdesskattepliktig transaktion.

Om den verksamhet som en konkursgäldenär bedrivit medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska konkursboet till följd av att det inträtt som skattskyldig i konkursgäldenärens ställe ha rätt till avdrag för ingående skatt för kostnaderna för att avveckla verksamheten enligt Skatteverkets mening. 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. Hänsyn måste dock tas till att avdragsrätten inte omfattar förvärv för sådan skattefri omsättning som inte berättigar till återbetalning av mervärdesskatt (Skatteverket 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111).

40.4 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Frågor om ackord behandlas i SkatteverketsHandledning för ackord (dnr 131 708642-06/121; endast tillgänglig i elektronisk form).

Offentligt ackord eller underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas.

Ackordsförlust

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsrättsliga skäl, har borgenären rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående skatt i motsvarande mån. Har däremot en borgenär skrivit ned sin

fordran på en gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap och kan det antas att detta har haft sin grund i intressegemenskapen, får inte något avdrag för förlusten ske. Ett sådant förhållande kan föreligga om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte har gjort motsvarande nedskrivning eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd.

Om borgenären redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid mervärdesskatteredovisningen för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

Ackordsvinst

Den vinst som gäldenären gör när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående skatt, om ackordet har beviljats av affärsrättsliga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963:48).

I sammanhanget bör uppmärksammas att nedskrivning av fordringar på grund av fel i levererad vara, bristande kvalitet i utförd tjänst eller allmän prisnedsättning inte är att anse som ackord utan som sådan prisjustering som grundas på kreditnota enligt 11 kap. 10 § ML.

Har gäldenären erhållit en sådan kreditnota från borgenären ska gäldenären minska sin tidigare bokförda ingående skatt med den i kreditnotan angivna mervärdesskatten.

Underhandsackord med kreditering

I ett rättsfall hade en bilåterförsäljare två huvudleverantörer som genom ett underhandsackord satte ned sina varufordringar på återförsäljaren. Leverantörerna hade i samband med underhandsackordet tillställt återförsäljaren kreditnotor. Deras fordringar motsvarade 94 % av samtliga oprioriterade fordringar. Återförsäljaren ansågs skyldig att återföra tidigare avdragen ingående skatt på de avskrivna beloppen (RÅ 1988 ref. 102).

Efterskönt fordran

Av ett förhandsbesked framgår att en fordran som en leverantör efterskönt är att likna vid ett finansiellt tillskott som ej medför någon korrigerande av säljarens tidigare redovisade utgående skatt. Bakgrunden till förhandsbeskedet var följande. En mekanisk verkstad som tillverkade konsumentkapitalvaror, marknadsförde sina produkter via självständiga återförsäljare. Av deras produktsortiment utgjorde verkstadsföretagets produkter den dominerande andelen. En av återförsäljarna kom i ekonomiska svårigheter. Återförsäljarens ekonomiska läge var så prekärt att ett offentligt ackord inte kunde genomföras av tidsskäl, varför verkstadsföretaget beslöt tillskjuta ett visst belopp till åter-

försäljaren genom att skriva ned sina fordringar med samma belopp (RSV/FB Im 1985:3).

41 Kompensation och ersättning för mervärdesskatt

41.1 Statliga myndigheter

Ej avdrag eller återbetalning

Kompensation

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående skatt och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt.

I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående skatt. Syftet med kompensationen är att det ska föreligga en mervärdesskattemässig konkurrensneutralitet mellan en myndighets upphandling av varor och tjänster gentemot en verksamhet i egen regi. Kompensationen medför att den ingående skatt som debiteras vid upphandling inte blir någon kostnad för den enskilda myndigheten. Därmed får en myndighets egenregiverksamhet inte den konkurrensfördel som annars skulle bli följden av att myndigheten saknar avdragsrätt för ingående skatt.

Bestämmelserna om kompensation finns i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Ekonomistyrningsverket (ESV) utfärdar föreskrifter och allmänna råd för tillämpning av förordningen. Dessa föreskrifter och allmänna råd framgår av "EA-boken" som finns att tillgå på ESV:s webbplats (www.esv.se). På webbplatsen finns även publikationen "Moms – En handledning för statliga myndigheter" (ESV 2004:23). Observera dock att denna handledning är skriven utifrån de regler som gällde i oktober 2004.

Rätt till kompensation har myndigheter under regeringen som ingår i den statliga redovisningsorganisationen, om inte ESV har beslutat annat. ESV ska besluta att en myndighet inte ska omfattas av förordningen om ESV bedömer att det är viktigare att det råder konkurrensneutralitet på en marknad där myndigheten bedriver verksamhet i konkurrens med en verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning

av ingående skatt, än att myndigheten har kompensationsrätt. Förordningen gäller inte heller affärsverken. De myndigheter som ingår i den statliga redovisningsorganisationen finns uppräknade på ESV:s webbplats. Där anges även om myndigheten omfattas av kompensationsrätten.

Det finns vissa villkor för att rätt till kompensation ska föreligga. Inköpet måste avse förvärv för myndighetens verksamhet och den ingående skatten får inte omfattas av avdragsförbuden enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § ML. Vidare måste mervärdesskatten ha debiterats eller, vid omvänd skattskyldighet, ha beräknats enligt den svenska mervärdesskattelagen (4 § i förordning [2002:831]). Om det är säljaren som är skattskyldig enligt ML för omsättningen av varorna eller tjänsterna måste mervärdesskatten även vara specificerad i faktura eller, då förenklad faktura tillämpas, vara möjlig att beräkna.

En myndighet som en viss månad har bokfört ingående skatt får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket. Ärenden som avser myndigheters kompensation för ingående skatt handläggs vid Skatteverket, skattekontor Jönköping.

Åttaprocentsregeln har upphört

I 5 § i förordningen fanns tidigare en särskild bestämmelse, den s.k. åttaprocentsregeln, som riktade sig till myndigheter som till stor del finansierar sin verksamhet med bidrag från icke-statliga givare. Denna bestämmelse har upphört att gälla och ska inte tillämpas på bidrag som tas emot efter den 31 december 2008.

41.2 Kommuner och landsting

Avdrag

Kommuner och landsting har rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML beträffande sådan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Ersättning

För övrig verksamhet finns ett system för utbetalning av ersättning till kommuner och landsting. Ersättning lämnas för vad som utgör ingående skatt enligt ML. Ersättning lämnas också för ökade kostnader vid upphandling av vissa tjänster som är undantagna från skatteplikt samt vid bidragsgivning till näringsidkare som bedriver viss verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Bestämmelserna om ersättning finns i lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807), ersättningslagen, samt i förordning

om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:811).

Genom reglerna om ersättning undviks att mervärdesskatten blir en kostnad hos kommunen. Därmed får en kommuns verksamhet i egen regi inte den konkurrensfördel gentemot upphandling av varor och tjänster som annars skulle bli följden av den begränsade avdragsrätten.

Ärenden som avser utbetalning av ersättning för ingående skatt och ersättning för ökade kostnader till kommuner, landsting och kommunalförbund handläggs vid Skatteverket, skattekontor Jönköping.

41.2.1 Ersättning för ingående skatt

Kommuner, landsting och kommunalförbund har efter ansökan rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt ML eller för vilken de inte har återbetalningsrätt enligt ML (2 § ersättningslagen).

Avdragsförbudet enligt 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ ML ska tillämpas även vid dessa utbetalningar. Ett undantag är dock att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad inte ska tillämpas i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453), SoL, samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade (1993:387), LSS (4 § ersättningslagen). Bestämmelserna i SoL omfattar särskilda boendeformer och bostäder med särskild service för äldre och människor med funktionshinder. De nämnda bestämmelserna i LSS avser dels bostad med särskild service för barn eller ungdomar som behöver bo utanför föräldrahemmet, dels bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna.

Justeringsregler

Enligt ML ska avdraget för ingående skatt på investeringsvaror under vissa förutsättningar jämkas om användningen av varorna ändras eller om varorna säljs inom en viss tid från det att de förvärvades (se avsnitt 16). Jämkningsreglerna innebär bl.a. att en kommun, som förvärvat en investeringsvara till en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt, kan ha rätt till jämkning om varan senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Trots att kommunen fått ersättning vid förvärvet har således kommunen rätt att jämka till sin fördel. En kommun kan även få ersättning vid uppförande av en

byggnad när förhållandena är sådana att kommunen inte har avdragsrätt enligt ML. Vid försäljning av en fastighet med en sådan byggnad kan kommunen överlåta rätten att jämka till köparen.

För att hindra möjligheten till dubbelkompensation i dessa fall infördes den 1 januari 2009 regler om justering av ersättning för ingående skatt vid försäljning av investeringsvaror inom viss tid, samt vid ändrad användning av investeringsvaror. Reglerna innebär att en kommun som har haft rätt till ersättning för ingående skatt vid inköpet av en investeringsvara är skyldig att justera erhållen ersättning när kommunen inom den korrigeringsperiod, som gäller vid jämkning, säljer en investeringsvara. Justeringen ska då göras med ett belopp som motsvarar den ingående skatt som avser resterande del av korrigeringsperioden. I återstoden av korrigeringsperioden ska även det kalenderår då överlåtelsen sker räknas in. Justeringen ska göras vid ett enda tillfälle (6 b § ersättningslagen).

En kommun kan också bli skyldig att justera ersättningen om användningen av en investeringsvara ändras. En kommun som har haft rätt till ersättning för ingående skatt enligt ersättningslagen vid inköpet av en investeringsvara ska justera ersättningen om det senare blir möjligt att återfå den ingående skatten genom jämkning enligt ML. Justeringen ska göras med ett belopp som motsvarar den jämkning som ska göras. Justeringen ska göras med ett årligt belopp under återstoden av korrigeringsperioden (6 c § ersättningslagen).

Det har också införts en skyldighet att justera ersättningen om en kommun väljer att göra retroaktivt avdrag för den ingående skatten vid frivillig skattskyldighet. Justeringen ska motsvara avdraget och ska göras vid ett enda tillfälle (6 c § ersättningslagen).

Om en kommun vid förvärf av en investeringsvara har övertagit rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt har kommunen under vissa förutsättningar rätt till ersättning för mervärdesskatten. Motsvarande gäller om kommunen har haft rätt till avdrag för ingående skatt enligt ML vid anskaffningen av en investeringsvara, men till följd av ändrad användning ska jämka den ingående skatten. Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av korrigeringsperioden. Ersättningsbeloppet utgör ett belopp som beräknas på samma sätt som jämningsbeloppet enligt 8 a kap. 7, 8 och 10 §§ ML (2 a § ersättningslagen).

Reglerna om justering av ersättning gäller även för landsting och kommunalförbund. Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2009 men ska tillämpas på överlåtelse och förvärv av investeringsvaror som skett fr.o.m. den 1 maj 2008. När det gäller vad som avses med investeringsvara respektive korrigeringsperiod i ersättningslagens mening hänvisas i 1 a § ersättningslagen till ML:s bestämmelser om investeringsvara (8 a kap. 2 § ML) respektive korrigeringsperiod (8 a kap. 6 § ML). Beträffande vad som utgör en investeringsvara respektive korrigeringsperioden enligt ML, se avsnitten 16.3 och 16.6.

Anmälan om överlåtelse eller ändrad användning och justeringsbeloppet ska göras i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett respektive för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats. Anmälan ska dock senast ha kommit in till Skatteverket före utgången av juni året efter det kalenderår som överlåtelsen skett eller användningen ändrats. Anmälan ska vara undertecknad och lämnas enligt ett fastställt formulär (7 a § ersättningslagen).

Skatteverket anser att det inte finns något hinder mot att överlåta rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt på nybyggnation av sådana särskilda boendeformer som avses i 4 § ersättningslagen. Den som hyrt ut en sådan byggnad till en kommun kan vid en överlåtelse av fastigheten överlåta rättigheter och skyldigheter att jämka den ingående skatten om förutsättningarna i 8 a kap. 12 § ML i övrigt är uppfyllda. Om kommunen i enlighet med reglerna i ML övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt från ett bolag kan kommunen med en jämningshandling som underlag få ersättning enligt ersättningslagen för sådan ingående skatt som avser denna typ av bostäder (Skatteverket 2008-12-16, dnr 130 765581-08/111).

41.2.2 Ersättning för ökade kostnader

Vid upphandling av skattefria tjänster kan kostnaden från uppdragstagaren innehålla dold mervärdesskatt eftersom uppdragstagaren inte har avdragsrätt för ingående skatt. Eftersom kommunen får ersättning för ingående skatt för vilken avdragsrätt inte föreligger skulle en upphandling av skattefria tjänster missgynnas gentemot en verksamhet i egen regi.

Kommuner och landsting har därför rätt till ersättning för de ökade kostnader, som till följd av bestämmelserna i ML, uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård,

tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för sådana boendeformer som anges i avsnitt 41.2.1 ovan. Kommuner och landsting har också rätt till sådan ersättning när de lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden. Även kommunalförbund, beställarförbund och samordningsförbund har rätt till ersättning enligt dessa regler. Storleken av ersättningarna beräknas enligt schablon (5 § ersättningslagen).

Enligt förordning 2005:811 lämnas ersättning

1. med 6 % av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med 18 % för denna del och 5 % för resterande del, samt
2. med 18 % av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som anges i avsnitt 41.2.1 ovan.

Ersättning med 18 % lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, beställarförbund eller samordningsförbund.

Före den 1 januari 2006 fanns bestämmelserna om rätt till ersättning i lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518). Skatteverkets beslut om ersättning för mervärdesskatt avseende åren t.o.m. 2002 fick enligt den lagen överklagas till regeringen och avseende åren därefter till allmän förvaltningsdomstol.

Assistans- ersättning

Frågan om en kommun har rätt till ersättning för ökade kostnader vid upphandling och bidrag avseende ersättning enligt LSS som erlagts till Försäkringskassan har prövats av Regeringen. Ersättningen avsåg de 20 första assistanstimmar per vecka som kommunen har ansvaret för. Förutsättningen för att en kommun ska ha rätt till ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (och motsvarande bestämmelse i ersättningslagen) är att den ersättning som kommunen betalar med stöd av LSS och lagen (1993:389) om assistansersättning avser upphandling av tjänster inom social omsorg eller att ersättningen är att anse som bidrag till näringsidkare för verksamhet i form av social omsorg. Regeringen konstaterade att ersättningen enligt LSS utgör ett ekonomiskt stöd till enskilda personer avsett att täcka kostnaderna för de omsorgstjänster som dessa köper och konsumerar. Någon upphandlingssituation för kommunens del föreligger inte. Ersättningen kunde inte heller anses som bidrag till näringsidkare för sådana tjänster. Det förhållandet att betal-

ningen av praktiska skäl ibland görs direkt till vårdgivaren medförde inte någon annan bedömning. Någon rätt till ersättning för ökade kostnader och bidrag ansågs därmed inte föreligga (Regeringsbeslut 2009-12-03, Fi2006/3656 m.fl.). Kammarrätten har i ett ärende som avsåg ersättning som begärts för kalenderåren 2003, 2004 och 2005 gjort motsvarande bedömning (KRSU 2008-07-03, mål nr 1986–1988-07).

Kostnader för hyra av lokal

Regeringen har i ett antal överklagade ärenden prövat frågan om den utredning som en kommun åberopat utgjorde tillräckligt underlag för att bestämma ersättningen enligt den högre nivå som gäller för lokalkostnader. Regeringen ansåg att det mot bakgrund av uttalanden i den departementspromemoria som låg till grund för förslaget om de olika ersättningsnivåerna (Ds1997:74 s. 61) och i propositionen (prop. 1997/98:153 s. 22) måste krävas sådan utredning från kommunen att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler. Regeringen har bl.a. inte godtagit underlag där beräkning skett enligt schablon eller där uppgifter om lokalkostnader hämtats från bidragsbeslut/internbudget. Vidare har regeringen anfört att det inte heller är möjligt att i avsaknad av tillförlitlig utredning uppskatta ett skäligt belopp för den högre ersättningsnivån (Regeringsbeslut 2009-09-24, Fi 2006/3611-3614, Fi 2006/6781). Kammarrätten har i ett antal överklagade ärenden avseende ersättning som begärts för åren 2003, 2004 och 2005 gjort motsvarande bedömningar (KRSU 2008-07-03, mål nr 992–995-07, mål nr 1025-1031-07 och mål nr 1068–1069-07).

Historik – skattesatser enligt ML

Nedan återges skattesatser, pålägg och omräkningstal alltsedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattningsvärde - % av vederlaget, mervärdesskatt inräknad	Mervärdesskatt i % av skattepliktig omsättning, mervärdesskatt inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräkningstal**
1969-01-01–1970-12-31	100	10	11,11	9,00
(OBS! höjning av mervärdesskatt 1970-02-09–12-31 se nedan)	60	6	6,38	15,67
	20	2	2,04	49,02
1970-02-09–10-31 (personbilar, TV, MC, m.m.) SFS 1970:4, RSV Im 1970:11	100	14	16,28	16,14
1970-11-01–12-31 (personbilar, TV, MC, hushållskapitalvaror, m.m.) SFS 1970:569, RSV Im 1970:77	100	15	17,65	5,67
1971-01-01–1974-03-31 RSV Im 1971:1	100	15	17,65	5,67
	60	9	9,89	10,11
	20	3	3,09	32,34
Den tillfälliga nedsättningen av mervärdesskatt 1974-04-01–09-15 SFS 1974:89, RSV Im 1974:13	100	12	13,64	7,33
	60	7,2	7,76	12,89
	20	2,4	2,46	40,67
Återgång till tidigare gällande skattesatser 1974-09-16–1977-05-31 RSV Im 1974:24	100	15	17,65	5,67
	60	9	9,89	10,11
	20	3	3,09	32,34
1977-06-01–1980-09-07 RSV Im 1977:3	100	17,1	20,63	4,85
	60	10,26	11,43	8,75
	20	3,42	3,54	28,25
1980-09-08–1981-11-15 RSV Im 1980:5	100	19	23,46	4,26
	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32
1981-11-16–1982-12-31 RSV Im 1981:8	100	17,7	21,51	4,65
	60	10,62	11,88	8,42
	20	3,54	3,67	27,25
1983-01-01–1990-06-30 RSV Im 1982:5	100	19	23,46	4,26
	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32

1208 *Bilaga 1*

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattningsvärde - % av vederlaget, mervärdesskatt inräknad	Mervärdesskatt i % av skattepliktig omsättning, mervärdesskatt inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräkningstal**
1990-07-01–1990-12-31	100	20	25	4
	60	12	13,64	7,33
	20	4	4,17	23,98
1991-01-01–1991-12-31		20	25	4
1992-01-01–1992-12-31 RSV Im 1992:1		20	25	4
		15,25	18	5,56
1993-01-01–1993-06-30 RSV Im 1993:2		20	25	4
		17,36	21	4,76
1993-07-01–1995-12-31		20	25	4
		17,36	21	4,76
		10,71	12	8,34
1996-01-01–1996-06-30		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,67	6	16,67
1996-07-01–		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,66	6	16,67

* Fr.o.m. den 1 januari 1992 har bestämmelserna ändrats så att skattesatsen är densamma som ett pålägg.

** Omräkningstalen multipliceras med deklarerad utgående respektive ingående skatt. På så sätt framräknas den skattepliktiga omsättningen respektive de med mervärdesskatt belagda inköpen exklusive mervärdesskatt.

Europeiska unionens mervärdesskatteområde

I förteckningen nedan anges vilka områden som ingår respektive inte ingår i EU:s mervärdesskatteområde. Uppgifterna har huvudsakligen hämtats från 1 a § MF.

Land	Undantag
Belgien	
Bulgarien	
Cypern, <i>medräknat Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia</i>	De områden i Republiken Cypern där Republiken Cyperns regering inte utövar den faktiska kontrollen.
Danmark	
Estland	
Finland	Åland.
Frankrike, <i>medräknat furstendömet Monaco</i>	De franska utomeuropeiska departementen (Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion).
Grekland	Agio Oros (Berget Athos).
Irland	
Italien	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön.
Lettland	
Litauen	
Luxemburg	
Malta	
Nederländerna	
Polen	
Portugal, <i>medräknat Azorerna och Madeira</i>	
Rumänien	

1210 *Bilaga 2*

Land	Undantag
Slovakien	
Slovenien	
Spanien, <i>medräknat Balearerna (Mallorca, Ibiza, Menorca och Formentera)</i>	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro).
Storbritannien, <i>medräknat Isle of Man</i>	Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark och Herm) och Gibraltar.
Sverige	
Tjeckien	
Tyskland	Ön Helgoland och territoriet Büsingen.
Ungern	
Österrike	

I den Europeiska unionens mervärdesskatteområde ingår inte:

- Färöarna och Grönland,
- Andorra,
- San Marino,
- Vatikanstaten,
- Aruba och Nederländska Antillerna (Bonaire, Curaçao, Saba, Sint-Eustatius och Sint-Maarten),
- De franska utomeuropeiska territorierna (bl.a. Nya Kaledonien och Franska Polynesien, samt de franska territoriella kollektiven [öarna Mayotte och Saint-Pierre-et Miquelon]).

Mervärdesskattesatser inom EU

I förteckningen nedan anges tillämpliga mervärdesskattesatser inom EU. Förteckningen innehåller även uppgifter om tillämpliga skattesatser inom Norge och Schweiz. Uppgifterna har hämtats i januari 2010 från följande webbplatser: www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_rates/index_en.htm, www.estv.admin.ch och www.skatteetaten.no.

Land	Reducerad skattesats	Standard skattesats
Belgien	6 %, 12 %	21 %
Bulgarien	7 %	20 %
Cypern	5 %, 8 %	15 %
Danmark	-	25 %
Estland	9 %	20 %
Finland	8 %, 17 %	22 %
Frankrike	2,1 %, 5,5 %	19,6 %
Grekland	4,5 %, 9 %	19 %
Irland	4,8 %, 13,5 %	21,5 %
Italien	4 %, 10 %	20 %
Lettland	10 %	21 %
Litauen	5 %, 9 %	21 %
Luxemburg	3 %, 6 %, 12 %	15 %
Malta	5 %	18 %
Nederländerna	6 %	19 %
Polen	3 %, 7 %	22 %
Portugal	5 %, 12 %	20 %
Rumänien	9 %	19 %
Slovakien	10 %	19 %
Slovenien	8,5 %	20 %

1212 *Bilaga 3*

Land	Reducerad skattesats	Standard skattesats
Spanien	4 %, 7 %	16 %
Storbritannien	5 %	15 %
Sverige	6 %, 12 %	25 %
Tjeckien	9 %	19 %
Tyskland	7 %	19 %
Ungern	5 %, 18 %	25 %
Österrike	10 %, 12 %	20 %

Norge	8 %, 14 %	25 %
Schweiz	2,4 %, 3,6 %	7,6 %

Tröskelvärden inom EU – undantag för små företag

Medlemsstaterna får befria beskattningsbara personer med liten omsättning från mervärdesbeskattning (artiklarna 284–287 i mervärdesskattedirektivet). Eftersom regler om befrielse från mervärdesbeskattning kan leda till minskade skatteintäkter föreskriver direktivet att befrielsen endast får gälla upp till ett visst tröskelvärde. Nedan angivna uppgifter, vilka avser de tröskelvärden som tillämpas av respektive medlemsstat har hämtats i januari 2010 från kommissionens webbplats:

www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm

Land	Undantag för små företag	
	Nationell valuta	Värde i euro
Belgien	5 580 EUR	
Bulgarien	50 000 BGN	25 565 EUR
Cypern	15 600 EUR	
Danmark	50 000 DKK	6 705 EUR
Estland	250 000 EEK	15 978 EUR
Finland	8 500 EUR	
Frankrike	76 300 EUR eller 27 000 EUR	
Grekland	10 000 EUR eller 5 000 EUR	
Irland	70 000 EUR eller 35 000 EUR	
Italien	30 000 EUR	
Lettland	10 000 LVL	14 347 EUR
Litauen	100 000 LTL	28 962 EUR
Luxemburg	10 000 EUR	
Malta	35 000 EUR	

Land	Undantag för små företag	
	Nationell valuta	Värde i euro
	24 000 EUR 14 000 EUR	
Nederländerna	Inget	
Polen	50 000 PLN	13 883 EUR
Portugal	9 976 EUR eller 12 470 EUR	
Rumänien	118 000 RON	32 702 EUR
Slovakien	35 000 EUR	
Slovenien	25 000 EUR	
Spanien	Inget	
Storbritannien	64 000 GBP	65 695 EUR
Sverige*	Inget	
Tjeckien	1 000 000 CZK	38 088 EUR
Tyskland	17 500 EUR	
Ungern	5 000 000 HUF	19 700 EUR
Österrike	30 000 EUR	

* Sverige får befria beskattningsbara personer vars årliga omsättning understiger ett belopp motsvarande 10 000 ECU från mervärdesbeskattning (artikel 287 i mervärdesskattedirektivet). Betänkandet SOU 2002:74 samt rapporten Ds 2009:58 innehåller förslag om att införa en sådan befrielse.

Tröskelvärden inom EU – förvärv och distansförsäljning

I förteckningen nedan anges tröskelvärden avseende de särskilda beskattningsreglerna för vissa gemenskapsinterna förvärv och distansförsäljning inom EU. Uppgifterna har hämtats i januari 2010 från kommissionens webbplats: www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm.

Land	Förvärvströskel *		Omsättningströskel **	
	Nationell valuta	Värde i euro	Nationell valuta	Värde i euro
Belgien	11 200 EUR		35 000 EUR	
Bulgarien	20 000 BGN	10 226 EUR	70 000 BGN	35 791 EUR
Cypern	10 251 EUR		35 000 EUR	
Danmark	80 000 DKK	10 729 EUR	280 000 DKK	37 551 EUR
Estland	160 000 EEK	10 226 EUR	550 000 EEK	35 151 EUR
Finland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Frankrike	10 000 EUR		100 000 EUR	
Grekland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Irland	41 000 EUR		35 000 EUR	
Italien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Lettland	7 000 LVL	10 043 EUR	24 000 LVL	34 433 EUR
Litauen	35 000 LTL	10 137 EUR	125 000 LTL	36 203 EUR
Luxemburg	10 000 EUR		100 000 EUR	
Malta	10 000 EUR		35 000 EUR	
Nederländerna	10 000 EUR		100 000 EUR	
Polen	50 000 PLN	13 883 EUR	160 000 PLN	44 426 EUR
Portugal	10 000 EUR		35 000 EUR	
Rumänien	33 800 RON	9 367 EUR	118 000 RON	32 702 EUR
Slovakien	13 941,45 EUR		35 000 EUR	
Slovenien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Spanien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Storbritannien	64 000 GBP	65 695 EUR	70 000 GBP	71 854 EUR

1216 *Bilaga 5*

Land	Förvärvströskel *		Omsättningströskel **	
	Nationell valuta	Värde i euro	Nationell valuta	Värde i euro
Sverige	90 000 SEK	9 526 EUR	320 000 SEK	33 869 EUR
Tjeckien	326 000 CZK	12 417 EUR	1 140 000 CZK	43 420 EUR
Tyskland	12 500 EUR		100 000 EUR	
Ungern	2 500 000 HUF	9 850 EUR	8 800 000 HUF	34 671 EUR
Österrike	11 000 EUR		100 000 EUR	

* 2 a kap. 3 § ML (artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet)

** 5 kap. 2 § första stycket 4 ML (artikel 34 i mervärdesskattedirektivet)

Adresser till myndigheter

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EU till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem. Förteckningen innehåller även adresser till myndigheten i Norge för information om mervärdesskatt och återbetalning till utländska företagare. Uppgifterna har hämtats i januari 2010 från följande webbplatser: www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm och www.skatteetaten.no.

Belgien

Bureau central de TVA pour assujettis étrangers
Tour Sablon – 24th floor
Rue Stevens, 7
B-1000 Brussels
Telefon: + 32 2 552 59 33 - 34
Telefax: + 32 2 552 55 41
Webbplats: <http://minfin.fgov.be>

Bulgarien

Tax Policy Directorate
Ministry of Finance
102 Rakovski str.
1040 Sofia
Telefon: + 359 2 9859 1
Telefax: + 359 2 9859 2852
Webbplats: www.minfin.bg/

National Revenue Agency
52 Dondukov Blvd
1000 Sofia
Webbplats: www.nap.bg

Cypern

Ministry of Finance
Department of Customs
VAT Service
Junction of Mich. Karaoli & Gr. Afxendiou
1096, Nicosia

Telefax: + 357-226 604 84
e-post: headquarters@vat.mof.gov.cy
Postadress: VAT Service, Headquarters
1471, Nicosia
Webbplats: www.mof.gov.cy/ce

Danmark

Skattecenter Tønder
Nordre Landevej 22
DK 6270 Tønder
Telefon: + 45 72 22 18 18
Telefax: + 45 72 22 19 19
e-post: skat@skat.dk
Webbplats: www.skat.dk

Estland

Tax and Customs Board
Narva mnt 9j
Tallinn 15176
Telefon: + 372 18 11
Telefax: + 372 683 57 09
e-post: emta@emta.ee
Webbplats: <http://www.emta.ee>
<http://www.legaltext.ee/indexen.htm>

Finland

Uusimaa Regional Tax Office
Department of Corporate Taxation
Opastinsilta 12, PO Box 30
00052 Vero
Telefon: + 358 10 193 390
Telefax: + 358 9 7311 43 92
Webbplats: www.vero.fi
www.finlex.fi

Frankrike

En företagare som är etablerad i Frankrike kan vända sig till det skattekontor som ansvarar för den ort där han är etablerad.

En företagare från unionen som inte är etablerad i Frankrike kan erhålla information från följande myndighet:

Service des impôts des entreprises étrangères (SIE)
10, rue du Centre
TSA 20011
93 465 Noisy-le-Grand Cedex
Telefon: + 33 1 57 33 85 00
Fax: + 33 1 57 33 84 04
e-post: sie.entreprises-etrangeres@dgi.finances.gouv.fr

En företagare som är etablerad utomlands bör vända sig till följande myndighet:

Direction Générale des Impôts
Département de la Communication
86–92, allée de Bercy
F-75012 Paris
Telefon: + 33 1 53 18 03 84

Webbplats: www.impots.gouv.fr

Information om nyligen införda skatteregler (under rubriken ”professionnels”): www.impots.gouv.fr

Grekland

Ministry of Economy and Finance
Directorate-General for Taxation
Directorate 14 – VAT
Sina 2–4
10672 Athens
Telefon: + 30 210 364 72 03-5
Telefax: + 30 210 364 54 13
e-post: elvies@otenet.gr
Webbplats: www.gsis.gov.gr

Irland

VAT Interpretation Branch
Office of the Revenue Commissioners
Stamping Building
Dublin Castle
Dublin 2
Telefon: + 353 1 647 50 00
Telefax: + 353 1 679 52 36
e-post: vat@revenue.ie
Webbplats: www.revenue.ie

Italien

Agenzia delle Entrate
Via C. Colombo, 426 C/D
00145 Roma
e-post: dc.normativacontentenzioso@agenziaentrate.it
Webbplats: www.agenziaentrate.it

Lettland

State Revenue Service
National Tax Board
Smilšū iela 1
Riga, LV-1978
Telefon: + 371 672 110 11 Telefax: + 371 702 88 14
Webbplats: <http://www.vid.gov.lv>

Litauen

State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance
Vasario 16 – osios g. 15
LT 2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 268 78 00
Telefax: + 370 5 212 56 04
e-post: vmi@vmi.lt
Webbplats: www.vmi.lt

Luxemburg

Bureau d'imposition X de l'Administration de l'Enregistrement
et des Domaines
7, Rue Plébiscite
Boîte postale 31
L-2010 Luxembourg-Ville
Telefon: + 352 449 05-1
Telefax: + 352 29 11 93
Webbplats: <http://www.aed.public.lu/>

Malta

VAT Department,
Centre Point Building
Ta' Paris Road
Birkirkara BKR 13
Telefon: + 356-21 49 93 30,
Telefax: + 356-21 49 93 65
e-post: vat@gov.mt

Webbplats: <http://www.vat.gov.mt/>

Nederländerna

Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland
Postbus 2865
NL 6401 DJ Heerlen
Telefon: + 31 55 5 385 385
Telefax: + 31 45 577 96 34
Webbplats: www.belastingdienst.nl

Polen

Krajowa Informacja Podatkowa (the National Tax Information)
Telefon: + 48 0-801 055 055
+ 48 22 330 03 30
Webbplats: www.mf.gov.pl

Portugal

Direcção-Geral dos impostos
Direcção de Serviços do IVA
Avenida João XXI, 76
1049-065 Lisboa
Telefon: + 351 21 761 00 00 (växel)
+ 351 707 206 707
Telefax: + 351 21 793 65 08
e-post: dsiva@dgci.min-financas.pt
Webbplats: <http://www.dgci.min-financas.pt/>

Rumänien

Ministry of Public Finance, General Directorate for Indirect
Taxation Legislation
17 Apolodor Street
5th District
Bucharest
Telefon/Telefax: + 40 21 312 01 60
Webbplats: <http://www.mfinante.ro/>

Slovakien

Daňový úrad Bratislava I (Bratislava I Tax Office)
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
Telefon: + 421 2 573 783 53

Telefax: + 421 2 573 789 00

e-post: du.bal@ba.drsr.sk

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Tax Directorate of the Slovak Republic)

Odbor služieb pre verejnosť (Department of services for the public)

Nová ulica 13

975 04 Banská Bystrica

Telefon: + 421 48 439 31 11

Telefax: + 421 48 413 60 15

e-post: info@drsr.sk

Webbplats: <http://www.drsr.sk>

Slovenien

Tax Administration of the Republic of Slovenia

Tax Department

Šmartinska 55

Ljubljana

Telefon: + 386 1 478 27 84

Telefax: + 386 1 478 27 43

Webbplats: <http://www.durs.gov.si>

Ministry of Finance

Directorate for Tax, Customs and Other Public Revenue Systems

Department for the Tax and Customs System

Župančičeva 3

Ljubljana

Telefon: + 386 1 369 67 10

Telefax: + 386 1 369 67 19

Webbplats: <http://www.durs.gov.si>

Spanien

Företagare som önskar få allmän information om mervärdesskatt kan skicka sina frågor till någon av nedanstående adresser.

Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

c/ Infanta Mercedes, 37

E-28071 Madrid

Telefon: + 34 1 583 89 76

Webbplats: www.aeat.es

Apartado de Correos 993
E-28080 Madrid

Det finns även ett mer formellt förfarande för att få information om beskattning av en transaktion eller en grupp av transaktioner, nämligen att den skattskyldiga personen (inte ett advokatkontor eller en juridisk rådgivningsbyrå, utom om de företräder den skattskyldiga personen) lämnar sin förfrågan till följande adress:

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo
Dirección General de Tributos
c/ Alcalá, 5
E-28014 Madrid

Storbritannien

Om en företagare inte är etablerad i Storbritannien eller inte har utnämnt ett skatteombud eller en skatteagent, ska han vända sig till följande adress:

Aberdeen Non-established Taxable Persons Unit (NETPU)
Custom House
28 Guild Street
Aberdeen AB9 2DY
Telefon: + 44 1224 84 46 51 / 84 46 55 / 84 46 64
Telefax: + 44 1224 84 46 11
e-post: netpu@hmce.gsi.gov.uk

För alla andra allmänna frågor (samt tryckta exemplar av alla blanketter och meddelanden) rörande mervärdesskatt och andra avgifter och skatter för vilka HM. Customs and Excise ansvarar, kan National Advice Service (NAS) kontaktas på telefonnummer + 44 208 929 01 52. Tjänsten är tillgänglig måndag–fredag, 08.00–20.00 lokal tid.

Webbplats: [http:// www.hmce.gov.uk](http://www.hmce.gov.uk)

Sverige

Företagare från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö.

Skatteverket
Utlandsskattekontoret
SE-205 31 Malmö
Telefon: + 46 771 778 778

Fax: + 46 10 574 62 03
e-post: uk.malmo@skatteverket.se
Webbplats: www.skatteverket.se

Övriga företagare kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm.

Skatteverket
Skattekontor 9
SE-106 61 Stockholm
Telefon: + 46 771 778 778
Fax: + 46 10 574 18 11
e-post: stockholm@skatteverket.se
Webbplats: www.skatteverket.se

Tjeckien

Ministerstvo financí (Ministry of Finance)
Informační kancelář (Information office)
Letenská 15
118 10 Praha 1
Telefon: + 420 257 042 722, + 420 257 042 719
Telefax: + 420 257 049 272, + 420 257 049 273
e-post: informace@mfc.cz
Webbplats: <http://cds.mfc.cz>

Tyskland

Bundesministerium der Finanzen
Referat Bürgerangelegenheiten
11016 Berlin
Telefax: + 030 2242-3765
e-post: buergerangelegenheiten@bmf.bund.de
Webbplats: www.bundesfinanzministerium.de
För mer detaljerade uppgifter: www.bzst.bund.de

Ungern

Tax and Financial Control Administration (General Department)
H-1390 Budapest
Pf. 156
Telefon: + 36 1 412 73 02
Telefax: + 36 1 412 72 58
Webbplats: <http://www.apeh.hu>

Central Liaison Office:
H-1325 Budapest
Újpest 1
Pf. 21
Telefax: + 36-1/399-6041
e-post: clo@apeh.hu

Österrike

Finanzamt Graz-Stadt
Betriebsveranlagungsteams Ausländerreferate
Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18
A-8018 Graz
Telefon: + 43 316 881-0
Telefax: + 43 316 81-04-08 eller 81-76-08
e-post: post.068.fastmk@bmf.gv.at

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung VI/4
Himmelpfortgasse 4-8
A-1010 Vienna
Telefon: + 43 1 514 33/1561
Telefax: + 43 1 513 98 61
Webbplats: <http://www.bmf.gv.at/index.htm>

Norge

Företagare som önskar få information om mervärdesskatt:

Telefon: + 47 22 07 70 00
Webbplats: www.skatteetaten.no

Skriftliga förfrågningar kan sändas till respektive regionkontor i Norge. För adressuppgifter, se skatteetatens webbplats.

Företagare som önskar få information om återbetalning till utländska företagare kan vända sig till nedanstående adress:

Skatt Øst-Moss
Postboks 103,
N-1501 Moss
Telefon: + 47 22 07 70 00
Telefax: + 47 69 97 21 01
e-post: skattost@skatteetaten.no

Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU

Nedan anges uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk. Uppgifterna har hämtats i januari 2010 från kommissionens webbplats: www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm

Belgien	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTW-identificatienummer
Bulgarien	Идентификационен номер по ДДС
Cypern	Αριθμός Εγγραφής Φ.Π.Α. Arithmos Egrafis FPA
Danmark	momsregistreringsnummer
Estland	käibemaksukohustuslasena registreerimise number
Finland	arvonlisäverorekisteröintinumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Frankrike	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Grekland	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ Arithmos Forologikou Mitroou FPA
Irland	value added tax identification no.
Italien	il numero di registrazione IVA
Lettland	pievienotās vērtības nodokļa (PVN) reģistrācijas numurs
Litauen	PVM mokėtojo kodas
Luxembourg	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée

Bilaga 7 1227

Malta	numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miújud value added tax identification number
Nederlânderna	BTW-identificatienummer
Polen	Numer identyfikacyjny VAT
Portugal	o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado
Rumänien	cod de înregistrare în scopuri de TVA
Slovakien	identifikačné číslo pre daň (IČ DPH)
Slovenien	identifikacijska številka za DDV
Spanien	el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
Storbritannien	value added tax (VAT) registration no.
Sverige	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Tjeckien	daňové identifikační číslo (DIČ)
Tyskland	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer
Ungern	közösségi adószám
Österrike	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer

Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU

I förteckningen nedan anges hur mervärdesskatteregistreringsnumret är utformat i respektive medlemsland. Nedanstående uppgifter har hämtats i januari 2010 från kommissionens webbplats: www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm.

Land	VAT-nummer med landskod ¹⁾	Antal tecken utöver landskoden
Belgien	BE099999999 ²⁾	1 block med 10 siffror ³⁾
Bulgarien	BG999999999 eller BG999999999	1 block med 9 siffror eller 1 block med 10 siffror
Cypern	CY99999999L	1 block med 9 tecken
Danmark	DK99 99 99 99	4 block med 2 siffror
Estland	EE999999999	1 block med 9 siffror
Finland	FI999999999	1 block med 8 siffror
Frankrike	FRXX 999999999	1 block med 2 tecken och 1 block med 9 siffror
Grekland	EL999999999	1 block med 9 siffror
Irland	IE9S999999L	1 block med 8 tecken
Italien	IT99999999999	1 block med 11 siffror
Lettland	LV99999999999	1 block med 11 siffror
Litauen	LT999999999 eller LT99999999999	1 block med 9 siffror eller 1 block med 12 siffror
Luxemburg	LU999999999	1 block med 8 siffror
Malta	MT999999999	1 block med 8 siffror
Nederländerna	NL9999999999B99 ⁴⁾	1 block med 12 tecken
Polen	PL99999999999	1 block med 10 siffror
Portugal	PT999999999	1 block med 9 siffror
Rumänien	RO999999999	1 block med minst 2 siffror och maximalt 10 siffror
Slovakien	SK99999999999	1 block med 10 siffror

1230 *Bilaga 8*

Land	VAT-nummer med landskod ¹⁾	Antal tecken utöver landskoden
Slovenien	SI99999999	1 block med 8 siffror
Spanien	ESX9999999X ⁵⁾	1 block med 9 tecken
Storbritannien	GB999 9999 99 eller GB999 9999 99 999 ⁶⁾ eller GBGD999 ⁷⁾ eller GBHA999 ⁸⁾	1 block med 3 siffror, 1 block med 4 och 1 block med 2 siffror eller samtliga dessa följt av 1 block med 3 siffror eller 1 block med 5 tecken
Sverige	SE999999999999	1 block med 12 siffror
Tjeckien	CZ99999999 eller CZ999999999 eller CZ9999999999	1 block med antingen 8, 9 eller 10 siffror
Tyskland	DE999999999	1 block med 9 siffror
Ungern	HU99999999	1 block med 8 siffror
Österrike	ATU99999999 ⁹⁾	1 block med 9 tecken

Förklaringar

- 9 = tecknet ska vara en siffra
X = tecknet ska vara en bokstav eller en siffra
S = tecknet ska vara en bokstav, en siffra, ”+” eller ”*”
L = tecknet ska vara en bokstav
- Första siffran efter landskoden är alltid en nolla (0).
- Äldre 9-siffriga nummer har kompletterats med en inledande nolla.
- Tionde positionen efter landskoden är alltid B.
- Första och sista tecknet kan vara alfanumeriskt eller numerisk. De får dock inte bägge vara numeriska.
- Anger handlare i branschen.
- Anger enheter i den centrala förvaltningen.
- Anger sjuk- och hälsovårdsmyndigheter.
- Första tecknet efter landskoden är alltid bokstaven U.

EU:s institutioner och organ

Nedanstående uppgifter har hämtats i januari 2010 från följande webbplatser: www.europa.eu/about-eu/institutions-bodies/index_sv.htm och www.europa.eu/lisbon_treaty/glance/institutions/index_sv.htm

Institutioner

- Europaparlamentet,
- Europeiska rådet,
- Europeiska unionens råd (ministerrådet eller rådet),
- Europeiska kommissionen,
- Europeiska unionens domstol,
- Europeiska centralbanken,
- Revisionsrätten.

Finansiella organ

- Europeiska investeringsbanken,
- Europeiska investeringsfonden.

Rådgivande organ

- Europeiska ekonomiska och sociala kommittén,
- Regionkommittén.

Institutionernas gemensamma organ

- Europeiska unionens publikationsbyrå,
- Epso – Europeiska unionens rekryteringsbyrå,
- Europeiska förvaltningsskolan.

Europeiska unionens byråer

- Gemensam utrikes- och säkerhetspolitik (EDA, ISS och EUSC),
- Polissamarbete och straffrättsligt samarbete (Eurojust, CEPOL och Europol),

1232 **Bilaga 9**

- Övriga politikerområden (Det finns för närvarande 21 gemensamma byråer, eller EU-myndigheter, med tekniska, vetenskapliga eller administrativa uppgifter. Sverige är värd för smittskyddsmyndigheten, ECDC),
- Genomförandeorgan (EACEA, EACI, EAHC, EFR, TEN-T EA och REA),
- Euratomfördragets organ,
- Europeiska institutet för innovation och teknik (EIT).

Vägtrafikregistrets karosserikoder

Dessa karosserikoder har hämtats från bilaga 3 i direktiv 2007/46/EG (TSFS 2009:59).

Karosserikoder anges bl.a. i bilregistret och registreringshandlingar för att beskriva karosseritypen hos en bil eller en släpvagn, t.ex. flak, skåp eller tank. Vissa koder anger dock närmast att fordonet är inrättat för visst ändamål, t.ex. brandfordon eller polisfordon.

Som personbil enligt ML anses även buss och lastbil med skåpkarosseri om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg och lastbilens skåp och förarhytt inte utgör separata karosserienheter. En annan lastbil eller buss med totalvikt över 3 500 kg eller en släpvagn kan inte räknas till personbil enligt ML. En lastbil med flakkarosseri kan inte heller räknas till personbil enligt ML, oavsett dess totalvikt.

Personbil

För EU-typgodkända personbilar anges följande karosserikoder

<i>Kod</i>	<i>Karosseri</i>
AA	Sedan
AB	Halvkombi
AC	Stationsvagn (kombivagn)
AD	Kupé
AE	Cabriolet
AF	Fordon avsett för flera ändamål
SA	Campingbil
SB	Bepansrat fordon
SC	Ambulans
SD	Likbil

Fordon registrerade före den 1 mars 2010 kan vara åsatta tvåstelliga sifferkoder i stället för de ovan angivna bokstavskombinationerna.

Koderna 01–07: Olika definierade karosstyper.

Kod 01 täckt, 02 öppen, 03 kombi, 04 täckt med taklucka, 05 kombi med taklucka, 06 taxi och 07 taxi-kombi.

För fordon som hör till fordonsslaget personbil kan också anges en för alla fordonsslag tillämplig karosserikod t.ex. 75, 93, 95, 96 och 99 avseende bl.a. brand- och polisfordon samt ambulans eller 98 övrigt karosseri. Vid tillämpning av ML är även personbilar med dessa koder att anse som personbil.

Personbil – husbil – kod SA

Tidigare, kod 08: Bostadsinredning alternativt 22 för husbil som var registrerad som lastbil.

Anges för fordon som försetts med permanent bostadsinredning (husbil). Husbil anses inte som personbil enligt ML om totalvikten överstiger 3 500 kg eller om förarhytten och bostadspåbyggnaden utgör separata karosserienheter på det sätt som avses vid karosserikod 30 för lastbil med skåpkarosseri. Andra personbilar utgör personbil också enligt ML oavsett totalvikt och karosserikod.

Buss

Koderna CA-CW (tidigare 01–04).

Buss med totalvikt av högst 3 500 kg är personbil enligt ML.

Flaklastbil

Enligt den gamla kodstrukturen avsåg koderna 09–19 olika flaklastbilar, vissa även med kapell eller kåpa, koderna 17–19. Se även kod 32 nedan.

Dessa fordon åsätts karosserikod BA numera.

Flaklastbil, oberoende av totalvikt och antal sittplatser i förarhytten utgör inte personbil enligt ML.

Skåplastbil

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML. Detta gäller inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Totalvikt över 3 500 kg = Ej personbil enligt ML.

Följande karosserikoder används:

BB	Skåpbil
BC	Dragfordon för påhängsvagn
BD	Dragfordon för släpvagn

Enligt gamla kodstrukturen angavs nedanstående koder:

06-07:	Täckt/ kombi	- Taxi.
20:	Skåp	- Lastutrymme med fasta sidor och tak utan speciell inredning.
21:	Skåp	- Hyllor, fack.
22:	Skåp	- Bostadsinredning.
23:	Skåp	- Butiksinredning.
24:	Skåp	- Kontorsinredning.
25:	Skåp	- Sjukvårdsinredning.
26:	Skåp	- Verkstadsinredning.
27:	Skåp	- Kylaggregat.
28:	Skåp	- Frysaggregat.
29:	Skåp	- Övrigt.
30:	Skåp	Separat karosserienhet
31	Flak	Täckt lastutrymme med gardinsidor
32	Flak	Godslåda med öppningsbar överdel
40-99	Annat	Annat karosseri än skåp eller flak

Kod 30 som avser fordon med skåp, separat karosserienhet anges enligt gamla kodstrukturen för lastbil med totalvikt högst 3 500 kg där förarhytten utgör en separat karosserienhet i förhållande till skåpkarosseriet. Ej personbil enligt ML.

Det kan förekomma äldre skåplastbilar med separat förarhytt (= kod 30) som har åsatts någon av karosserikoderna 20-29. De ska då inte hänföras till personbil enligt ML.

Enligt den nya kodstrukturen åsatts alla skåpbilar karosserikod BB. Det går alltså inte längre att genom karosserikoden urskilja om en skåpbil är utformad med förarhytt som utgör separat karosserienhet.

Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund

Korpen Svenska Motionsidrottsförbundet	Svenska Innebandyförbundet
Sveriges Akademiska Idrottsförbund	Svenska Ishockeyförbundet
Sveriges Amerikanska Fotbollförbund	Svenska Issegelarförbundet
Svenska Badmintonförbundet	Svenska Judoförbundet
Svenska Bandyförbundet	Svenska Kanotförbundet
Svenska Bangolfförbundet	Svenska Klätterförbundet
Svenska Baseboll och Softboll Förbundet	Svenska Konståkningsförbundet
Svenska Basketbollförbundet	Svenska Landhockeyförbundet
Svenska Biljardförbundet	Svenska Motorcykel och Snöskoterförbundet
Svenska Bilspportförbundet	Svenska Mångkampsförbundet
Svenska Bob och Rodelförbundet	Svenska Orienteringsförbundet
Svenska Bordtennisförbundet	Svenska Racerbåtförbundet
Svenska Bouleförbundet	Svenska Ridsportförbundet
Svenska Bowlingförbundet	Svenska Ringetteförbundet
Svenska Boxningsförbundet	Svenska Roddförbundet
Svenska Brottningsförbundet	Svenska Rugbyförbundet
Svenska Budo & Kampsportsförbundet	Svenska Seglarförbundet
Svenska Bågskytteförbundet	Svenska Simförbundet
Svenska Castingförbundet	Svenska Skidförbundet
Svenska Curlingförbundet	Svenska Skidskytteförbundet
Svenska Cykelförbundet	Svenska Skolidrottsförbundet
Svenska Danssportförbundet	Svenska Skridskoförbundet
Svenska Draghundspportförbundet	Svenska Skyttesportförbundet
Svenska Dragkampförbundet	Svenska Sportdykarförbundet
Svenska Dövidrottsförbundet	Svenska Squashförbundet
Svenska Flygsportförbundet	Svenska Styrkelyftförbundet
Svenska Fotbollförbundet	Svenska Taekwondoförbundet
Svenska Friidrottsförbundet	Svenska Tennisförbundet
Svenska Frisbeesportförbundet	Svenska Triathlonförbundet
Svenska Fäktförbundet	Svenska Tyngdlyftningsförbundet
Svenska Golförbundet	Svenska Varpaförbundet
Svenska Gymnastikförbundet	Svenska Vattenskid- & Wakeboardförbundet
Svenska Gång- och Vandrarförbundet	Svenska Volleybollförbundet
Svenska Handbollförbundet	
Svenska Handikappidrottsförbundet	

Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet

I denna bilaga återfinns en mycket översiktlig sammanfattning av mervärdesskatteregler på kulturområdet. För utförlig information avseende gällande regler för respektive aktivitet, se hänvisning till respektive rubrik i avsnitt 28.

Aktivitet	Mervärdesskatteplikt	Skattesats	Se avsnitt
Artistframträdande a) tillhandahållen av en utövande konstnär som inför publik, levandegör och tolkar, ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL. b) tillhandahållen av annan än utövande konstnär (produktionsbolag och dylikt)	a) Nej b) Ja	b) 25 %	28.3.1
Biblioteksverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) utan förutsättningarna enligt a	a) Nej b) Ja	b) 6 %	28.3.2
Arkivverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) utan förutsättningarna enligt a	a) Nej b) Ja	b) 25 %	28.3.3
Museiverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) utan förutsättningarna enligt a	a) Nej b) Ja	b) 6 %	28.3.4
Folkbildningsverksamhet a) av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund b) kommersiell utbildning	a) Nej b) Ja	b) 25 %	28.3.5
Kulturbildningsverksamhet a) bedriven av kommun b) bedriven t.ex. genom aktiebolag	a) Nej b) Ja	b) 25 %	28.3.6
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende litterära verk t.ex. – skönlitterära verk – beskrivande verk – kartor – översättningar – bearbetningar	Ja	6 %	28.4.1.1
Försäljning av böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.	Ja	6 %	28.4.1.1

Aktivitet	Mervärdesskatteplikt	Skattesats	Se avsnitt
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende konstverk – bildkonstverk, (målningar, originalskulpturer m.m.) – brukskonst, – byggnadskonst	Ja	6 % 6 %, 25 % 25 %	28.4.1.2
Försäljning av konstverk (bildkonstverk och skulpturer som avses i 9 a kap. 5 § ML) a) av upphovsmannen eller av dennes dödsbo oms < 336 000 kr/beskattningsår oms > 336 000 kr eller frivilligt inträde b) av annan än upphovsman eller dennes dödsbo	a) Nej Ja b) Ja alt. VMB	a) - 12 % b) 25 %	28.4.1.2
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende musikaliska och sceniska verk – musikaliska verk – sceniska verk	Ja	6 %	28.4.1.3
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende filmverk – vid skapandet medverkar olika yrkeskategorier varav vissa har upphovsrättsligt skydd och andra inte. En bedömning måste därför göras för respektive enskild aktivitet. – framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.	Ja	6 %, 25 % 25 %	28.4.1.4
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende fotografier m.m. – fotografier – reklamalster – system och program för ADB – informationsfilm	Ja	25 %	28.4.1.5
Tillträde till konserter m.m. – konserter, – cirkus-, – biograf-, – teater-, – opera-, – balett-, – eller andra jämförbara föreställningar	Ja	6 %	28.4.2
Ljud- och bildupptagning – överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av den utövande konstnären framförande.	Ja	6 %	28.4.3
Djurparker – tillträde och förevisning	Ja	6 %	28.4.4

INTYG OM BEFRIELSE FRÅN MERVÄRDESSKATT OCH PUNKTSKATT
(Direktiv 77/388/EEG - artikel 15.10 och direktiv 92/12/EEG - artikel 23.1)

Serienummer (frivilligt):

1. BERÄTTIGAD ORGANISATION ELLER PERSON

Namn

Gata och nummer

Postnummer och postadress

(Värd-) Medlemsstat

2. BEHÖRIG MYNDIGHET FÖR UTFÄRDANDE AV STÄMPEL

(Namn, adress och telefonnummer)

Regeringskansliet

Utrikesdepartementet, Protokollet

103 39 STOCKHOLM Tel. 08-405 10 00

3. FÖRKLARING AV DEN BERÄTTIGADE ORGANISATIONEN ELLER PERSONEN

Den berättigade organisationen eller personen (1) förklarar härmed att

a) de varor och/eller tjänster som anges i fält 5 är avsedda för (2)

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> officiellt bruk vid | <input type="checkbox"/> personligt bruk av |
| <input type="checkbox"/> en utländsk diplomatisk beskickning | <input type="checkbox"/> en medlem av en utländsk diplomatisk beskickning |
| <input type="checkbox"/> ett utländskt konsulat | <input type="checkbox"/> en medlem av ett utländskt konsulat |
| <input type="checkbox"/> en internationell organisation | <input type="checkbox"/> en anställd vid en internationell organisation |
| <input type="checkbox"/> väpnade styrkor i en stat som är part i Atlantpakten (NATO-styrka) | |

.....
(organisationens namn) (se fält 4)

b) varorna och/eller tjänsterna som beskrivs i fält 5 uppfyller de villkor och begränsningar som gäller för befrielse i den värdmedlemsstat, som anges i fält 1, och

c) upplysningarna är lämnade i god tro. Den berättigade organisationen eller personen förbinder sig att till den medlemsstat från vilken varorna avsänts eller från vilken varorna och/eller tjänsterna levererats betala den mervärdesskatt och/eller punktskatt som skulle utgå om varorna och/eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för befrielse, eller om varorna och/eller tjänsterna inte används på avsett vis.

.....
Ort, datum

.....
Undertecknarens namn och ställning

.....
Underskrift

4. ORGANISATIONENS STÄMPEL (endast för befrielse avseende personligt bruk)

.....
Ort, datum

.....
Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

.....
Underskrift

5. BESKRIVNING AV VAROR OCH/ELLER TJÄNSTER FÖR VILKA ANSÖKNINGEN OM BEFRIELSE FRÅN MERVÄRDESSKATT OCH/ELLER PUNKTSKATT LÄMNAS

A) Upplysningar om säljaren/den godkände lagerhavaren

1. Namn och adress
2. Medlemsstat
3. Registreringsnummer för mervärdesskatt/Punktskattenummer

B) Upplysningar om varorna och tjänsterna

Nr	Detaljerad beskrivning av varorna och/eller tjänsterna (3) (eller hänvisning till bifogad orderblankett)	Kvantitet eller antal	Värde exkl. mervärdesskatt och/eller punktskatt		Valuta
			Värde per enhet	Sammanlagt värde	

Sammanlagt belopp:

6. INTYG AV DEN BEHÖRIG/A MYNDIGHET/ER I VÄRDMEDELSSTATEN

Den leverans eller det tillhandahållande av varor och/eller tjänster som beskrivs i fält 5 uppfyller

- helt
- till en del motsvarande (4)

förutsättningarna för undantag från mervärdesskatt och/eller punktskatt.

.....
Ort, datum

.....
Undertecknarens/-nas namn och ställning

(Stämpel/
stämplar)

.....
Underskrift/er

7. STÄMPELDISPENS (endast för befrielse avseende officiellt bruk)

I skrivelse, dnr av den

(hänvisning till akt)

(datum)

har givits dispens från stämpeln i fält 6

(den berättigade organisationens namn)

av

(namnet på värdmedlemsstatens behöriga myndighet)

.....
Ort, datum

.....
Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

.....
Underskrift

(1) Stryk det som inte är tillämpligt.

(2) Kryssa för tillämplig ruta.

(3) Korsa över det utrymme som inte används. Detta gäller även om orderblanketter bifogas.

(4) Varor och/eller tjänster som inte omfattas av befrielse ska styrkas i fält 5, eller på bifogad orderblankett.

FÖRKLARANDE ANMÄRKNINGAR

1. För säljaren och/eller den godkände lagerhavaren utgör detta intyg ett dokument till stöd för skattebefrielse vid leverans eller tillhandahållande av varor och/eller tjänster till de berättigade organisationer eller personer som avses i artikel 15.10 i direktiv 77/388/EEG och artikel 23.1 i direktiv 92/12/EEG. Därför ska ett intyg upprättas för varje säljare/lagerhavare. Säljaren/lagerhavaren ska dessutom vara ålagad att ha detta intyg i sin bokföring i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning i den medlemsstat han tillhör. Om en medlemsstat inte medger direkt skattebefrielse vid tillhandahållande av tjänster utan istället medger återbetalning av skatten till den berättigade personen eller organisationen i fält 1, ska detta intyg bifogas begäran om återbetalning.
2. a) Kraven på det papper ska användas är fastställda i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* nr C 164 av den 1 juli 1989, s.3.

Vitt papper i A4-format ska användas till samtliga exemplar med en högsta avvikelse på längden av minus 5 och plus 8 mm.

Vid punktskattebefrielse ska befrielseintyget upprättas i två exemplar varav
 - ett ska behållas av avsändaren, och
 - ett ska medfölja det administrativa ledsagardokumentet.
- b) All outnyttjad plats i fält 5.B ska spärras så att inget kan tillfogas.
- c) Dokumentet ska fyllas i så att det blir lättläst och uppgifterna får inte kunna raderas. Korrigeringar får inte göras. Det ska fyllas i på ett av värdmedlemsstaten erkänt språk.
- d) Om beskrivningen av varorna och/eller tjänsterna (fält 5.B i intyget) hänvisar till en inköpsorderblankett som upprättats på ett språk som inte erkänts av värdmedlemsstaten ska den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning.
- e) Om intyget å andra sidan är upprättat på ett språk som inte erkänts av säljaren/lagerhavarens medlemsstat ska den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning av upplysningarna om varorna och/eller tjänsterna i fält 5.B.
- f) Med erkänt språk avses ett officiellt språk i medlemsstaten eller ett av gemenskapens officiella språk som medlemsstaten har godkänt för detta ändamål.
3. Den berättigade organisationen eller personen lämnar genom sin förklaring i fält 3 i intyget de upplysningar som är nödvändiga för att bedöma ansökningsom befrielse i värdmedlemsstaten.
4. Den berättigade organisationen bekräftar genom sin förklaring i fält 4 i intyget uppgifterna i dokumentets fält 1 och 3 a och intygar att den berättigade personen är anställd av organisationen.
5. a) Hänvisningen till inköpsorderblanketten (fält 5.B i intyget) ska alltid innehålla datum och ordernummer. Orderblanketten bör innehålla alla de uppgifter som anges i fält 5 i intyget. Om intyget ska stämplas av värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska även orderblanketten stämplas.
- b) Uppgift om den godkände lagerhavarens punktskattenummer enligt artikel 15a.2 i direktiv 92/12/EEG är frivillig, registreringsnummer för mervärdesskatt ska alltid anges.
- c) Valutorna bör anges i enlighet med bokstavskoden för den internationella standarden ISO 4217 som fastställts av Internationella standardiseringsorganisationen (ISO).
6. Ovannämnda förklaring av den berättigade organisationen eller personen ska i fält 6 bestyrkas genom värdmedlemsstatens behöriga myndighets eller myndigheters stämpel/stämplor. Denne/dessa kan göra sitt godkännande beroende av någon annan myndighets godkännande i värdmedlemsstaten. Det är den behöriga myndighetens sak att inhämta ett sådant godkännande.
7. För att förenkla förfarandet kan den behöriga myndigheten ge den berättigade organisationen dispens från kravet att intyget ska stämplas om skattebefrielse avser officiellt bruk. Den berättigade organisationen bör ange denna dispens i fält 7 i intyget.

(1) För upplysning är koderna för några av de mest använda valutorna följande:

EUR (euro), DKK (danska kronor), GBP (engelska pund), SEK (svenska kronor) och USD (amerikanska dollar).

Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté

EU:s mervärdesskattekommitté utgör bl.a. ett forum för utbyte av åsikter mellan medlemsstaterna om tolkningen av mervärdesskattedirektivet i syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av bestämmelserna. Mervärdesskattekommittén har alltsedan 1977 utfärdat en rad icke-bindande riktlinjer (s.k. guidelines). Riktlinjer utfärdas när en uppfattning avseende en specifik fråga omfattas av en absolut majoritet (dvs. mer än hälften av medlemsstaterna). Röstfördelningen, som anges för varje riktlinje, uttrycks efter EU-utvidgningen den 1 januari 2007 på följande sätt (eller med ord med samma innebörd):

- enhälligt: 27 medlemsstater,
- nästan enhälligt: 24–26 medlemsstater,
- en stor majoritet: 18–23 medlemsstater.

Genom rådets förordning (EG) nr 1777/2005 har vissa av de enhälliga riktlinjerna givits rättsligt bindande form.

Hittills har riktlinjer från 1996–1999 samt vissa från 2002 och 2003 översatts till svenska.

Riktlinjer godkända 1996

**Från 47:e mötet
den 11-12 mars**

1. Artikel 16 – Uttag från skatteupplag och betalnings-skyldig person

En stor majoritet av delegationerna bekräftade de slutsatser som arbetsgrupp nr 1 enades om vid sitt möte den 18 och 19 maj 1992, och menade att uttag av varor från skatteupplag i sig inte utgör en beskattningsbar transaktion. När varor tas ut från skatteupplag bör det emellertid kontrolleras att den mervärdesskatt som skall betalas för de lagrade varorna är densamma som om undantaget inte var tillämpligt.

Om varorna successivt säljs vidare från skatteupplaget omfattas leveransen, som innebär att varorna tas ut från skatteupplaget, inte längre av något undantag enligt artikel 16. Tillämpningen av normala beskattnings- eller undantagsbestämmelser för denna leverans gör andra rättelseåtgärder överflödiga.

I de fall då uttag från skatteupplag inte har något samband med leveransen av de lagrade varorna bör rättelseåtgärder

genomföras om varorna stannar kvar på den medlemsstats territorium som godkände skatteupplaget. Under förutsättning att rådgivande kommittén för mervärdesskatt rådfrågas är medlemsstaterna behöriga att vidta lämpliga åtgärder, vilka enligt en stor majoritet av delegationerna emellertid inte under några omständigheter får innebära att uttag av varor från skatteupplag görs till en skattepliktig transaktion i sig.

2. Artikel 16.1 B e – Varor som kan behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullager

Samtliga delegationer ansåg att punktskattepliktiga varor inte kan föranleda särskild behandling inom ramen för skatteupplagsförfarandena enligt artikel 16.1 B e. Medlemsstaterna var emellertid eniga om att platser som är godkända som upplag enligt direktiv 92/12/EEG om punktskatter samtidigt skulle kunna erkännas som skatteupplag.

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

3. Artikel 16.1 B e – Varor för vilka andra lagringsförfaranden än tullagring är tillämpliga

UNDANTAG FÖR VAROR SOM ÄR AVSEDDA ATT LEVERERAS TILL DETALJHANDELSLEDET

Kommittén anser nästan enhälligt att för att bevara den generella mervärdesskatteprincipen om beskattning i varje tillverknings- och försäljningsled bör andra lagringsförfaranden än tullagring inte användas automatiskt.

I detta hänseende bör villkoret i punkt 1 e rörande varor som inte är ”avsedda att levereras till detaljhandelsledet” tolkas inte bara med hänsyn till varornas beskaffenhet utan även med hänsyn till varornas olika ändamål, exempelvis om de är avsedda för export eller användning i en produktionsprocess i motsats till distribution via detaljhandelsförsäljning. Följden är att varornas beskaffenhet i sig inte räcker som kriterium för att besluta om skatteupplag, men varor avsedda för detaljhandelsförsäljning får under inga omständigheter förvaras i skatteupplag.

4. Artikel 28a 5 och 28b F – Konsoliderat dokument om andra transaktioner än bilaterala transaktioner rörande arbete på lös egendom

Kommittén noterar enhälligt uppdateringsarbetet avseende förenklingen av ett antal transaktioner rörande beställningsarbete, vilken redan godkänts av arbetsgrupp nr 1 vid dess

**Från 48:e mötet
den 25 juni och
8 juli**

möte den 25 och 26 maj 1993. Ändringarna är nödvändiga till följd av (i) borttagandet av termen ”beställningsarbete” (strykning av artikel 5.5 a och ändring av artikel 28a 5, och (ii) införandet av ett nytt avsnitt F i artikel 28b i samband med antagandet av rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.

Delegationerna godkände enhälligt att

1. Samtliga förenklingsåtgärder har följande gemensamma inslag:

- Den godkända förenklingen av beskattningen innebär att transaktioner som är likartade från beskattnings- och ekonomisk synpunkt behandlas på likvärdigt sätt.
- Villkoren för tillämpning av avsnitt F i artikel 28b är uppfyllda när de varor som skall bearbetas skickas eller transporteras utanför den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes.
- Om uppehåll görs under transporten av de varor som skall bearbetas eller om varorna i strikt mening inte skickas eller återsänds till den huvudansvarige, har de färdiga produkterna från början en känd slutlig destination; de är endast avsedda för kunden/den huvudansvarige.

2. Samtliga förenklingar grundar sig på samma tolkning: kravet att de färdiga produkterna återsänds till den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes, i enlighet med artikel 28a.5 b femte strecksatsen, anses vara uppfyllt även när tillfälliga uppehåll inträffar. Detta förutsätter att de enskilda platser där arbetet utförs inte betraktas som ankomstorter för de varor som skall bearbetas.

De beskrivna exemplen på förenklingsåtgärder utgör typiska fall för vilka exakta villkor har fastställts för att möjliggöra förenklingar. Förutsatt att annan gemenskapslagstiftning inte påverkas och att de fastställda villkoren iaktas, kan var och en av de planerade förenklingarna i praktiken kombineras med vilken som helst av de övriga förenklingarna.

Kommittén anser enhälligt att dokument XXI/2118/95 Rev.2 kan offentliggöras för att göra denna information tillgänglig för operatörerna och för att göra genomförandet av dessa förenklingsåtgärder i unionen mer enhetligt.

5. Artikel 15.2 – Metod för beräkning av värdegränsen 175 ecu

Delegationerna anser enhälligt att för tillämpningen av undantaget enligt artikel 15.2 kan värdegränsen på 175 ecu (eller det lägre värde som anges av den medlemsstat i vilken leveransen anses äga rum) bestyrkas genom en faktura, vilket innebär att undantaget kan omfatta leverans av flera varor som anges på en enda faktura, vilken ställts ut av samma skattskyldiga person till samma kund. Den nämnda värdegränsen kan inte hänföra sig till olika fakturor som ställts ut av en eller flera skattskyldiga personer rörande leveranser som utförts för en eller flera kunder.

**Från 49:e mötet
den 8-9 oktober**

6. Artikel 15.10 – Gemensamt formulär för tillämpning av undantaget enligt artikeln

För tillämpning av artikel 15.10 i direktivet godkände samtliga delegationer det gemensamma intyget för undantag från mervärdesskatt och punktskatt såsom det ändrats till följd av språksynpunkter från delegationerna.

**Från 50:e mötet
den 7 november**

7. Artikel 18.1 b – Tulldokument gällande import. Uppgifter som krävs för att utnyttja rätten till avdrag av den mervärdesskatt som skall betalas på import

Kommittén menar enhälligt att artikel 18.1 b i sjätte direktivet måste tolkas på så sätt att importhandlingen som anger mottagaren eller importören av varorna och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget inte nödvändigtvis måste vara en originalkopia i pappersform av ett intyg, utan kan utgöras av elektroniska data i den mån som den importerande medlemsstaten har infört system som gör det möjligt att hantera tullformaliteter med hjälp av dator.

I detta fall åligger det den importerande medlemsstaten, som fastställer reglerna för mervärdesskattedeclarationer och betalning av mervärdesskatt, att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att importdeklarationssystemet gör det möjligt att kontrollera utövandet av avdragsrätten, t.ex. på elektronisk väg.

En klar majoritet av kommittéledamöterna anser att i enlighet med artikel 3a i åttonde direktivet är den nuvarande rättsliga situationen sådan att en skattskyldig person inte erhåller någon återbetalning av mervärdesskatt om originalkopiorna i pappersform av importhandlingarna inte är bifogade ansökningshandlingen. Detta hindrar emellertid inte att tullförvalt-

ningen intygar att en utskrift av data som överförts elektroniskt utgör en originalhandling.

Beträffande tillämpningen av det åttonde direktivet måste hänsyn tas till att den person som ansöker om återbetalning i den återbetalande medlemsstaten inte har någon bokföring som innefattar originalhandlingarna och som skulle möjliggöra kontroller vid en senare tidpunkt.

Riktlinjer godkända 1997

**Från 52:a mötet
den 28–29 maj**

1. Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader

Nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor.

När uppförandet av byggnader klassificeras som leverans av varor ansåg nästan alla delegationer att platsen för denna leverans styrs av kriterierna i artikel 8.1 b, vilket innebär att leveransen bör beskattas där arbetet utförs. De var ense om att byggföretagets sändning eller transport av material från en medlemsstat för att användas vid uppförandet av en byggnad i en annan medlemsstat utgör en överföring som åtföljs av ett förvärv av varor. I detta hänseende måste det ej etablerade företaget enligt tredje strecksatsen i artikel 22.1 c registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där förvärvet sker och fullgöra de fastställda skyldigheterna. Enligt artikel 21.1 d får medlemsstaterna anta bestämmelser varigenom skatten skall betalas av en annan person, t.ex. ett skatteombud.

2. Artikel 13 A 1 q – Verksamheter av offentliga radio- och televisionsorgan

Nästan alla delegationer ansåg att det viktigaste kriteriet för att identifiera ett televisionsorgan som ett offentligt televisionsorgan är offentlig finansiering (offentliga bidrag eller licensavgifter). Bland övriga kännetecken finns emellertid särskilda skyldigheter, exempelvis täckning av ett visst territorium eller ett språkområde.

Nästan alla delegationer ansåg att sändning av program för vilket radio- eller televisionsorganet erhåller finansiering genom licensavgifter och bidrag utgör radio- och televisionsorganens enda icke kommersiella verksamhet. De ansåg å andra sidan att försäljning av televisionsprogram alltid måste beskattas även om transaktionen sker mellan offentliga organ.

3. Artikel 9 – Paket av tjänster som tillhandahålls i samband med mässor och liknande utställningar

Kommittén anser enhälligt att när ett företag i samband med en mäs­sa eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, skall hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningsort.

När det gäller bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen.

4. Artikel 9.2 e – Fotbollspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna bekräftar den ursprungliga riktlinjen som godkändes av kommittén vid dess trettiofjärde möte, dvs. att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahålls.

5. Artikel 13 A 1 a – Räckvidd för det undantag som är tillämpligt på leveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet

Delegationerna beslutade enhälligt att en medlemsstats ”offentliga” postväsende endast kan behandlas som sådant när det verkar inom det landet. Ett offentligt postväsende som verkar i ett annat land än sitt eget bör förlora sin ställning som samhällstjänst och därmed rätten till undantag enligt artikel 13 A 1 a.

**Från 53:e mötet
den 4–5 november**

6. Artikel 4 –Tjänster som tillhandahålls av styrelseledamöter

Alla delegationerna var ense om att tjänster vilka tillhandhålls av en juridisk person som medlem av företagets styrelse bör betraktas som ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 och att tjänsterna därför bör vara momspliktiga.

7. Artikel 9 – Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar uppspårandet av arvingar

Kommittén har enhälligt beslutat att uppspårandet av arvingar skall omfattas av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, antingen som en tjänst liknande någon av de verksamheter som avses i den artikeln eller som tillhandahållande av information.

8. Artikel 6 – Fotbollspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna ansåg att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp utgör ett momspliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren.

Riktlinjer godkända 1998

**Från 54:e mötet
den 16–18
februari**

1. Artikel 12.3 och bilaga H kategori 4 – Reducerad skattesats

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på produkter som är specifikt utformade för personer med funktionsnedsättning (medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra liknande apparater) som normalt endast köps eller används, stadigvarande eller tillfälligt, av personer med funktionsnedsättning för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra syften (t.ex. sladdlösa telefoner) är undantagna från bestämmelsen, liksom medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmän användning och inte specifikt för personer med funktionsnedsättning (t.ex. röntgenutrustning).

2. Artikel 4 – Tilldelning av sändningsrättigheter avseende internationella fotbollsmatcher av organisationer som är etablerade utomlands

Kommittén har enhälligt beslutat att tilldelning av rättigheter till TV-sändningar av fotbollsmatcher från organ som är etablerade i tredje land utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig hos kunden på grundval av artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet.

3. Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och 28b F – Tillämpning vid total- eller delunderentreprenad

Kommittén har enhälligt beslutat att total- eller delunderentreprenad av arbete på materiell lös egendom inte ändrar den egentliga karaktären av den tjänst som tillhandahålls av huvudparten i dennes förhållande till sin avtalspart, och som därför fortfarande betraktas som arbete på materiell lös egendom, även om arbetet inte ”fysiskt” utförs av den huvudpart som åtagit sig att utföra arbetet, för vilket denne har fullt avtalsenligt ansvar gentemot kunden.

När det gäller delunderentreprenad ansåg en stor majoritet av delegationerna, förutsatt att villkoren enligt artikel 28b F inte är uppfyllda rörande förhållandet mellan huvudparten och slutkunden, att enligt fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c är platsen för huvudpartens tillhandahållande av tjänsten i sin helhet (inbegripet det arbete som utförs av underentreprenören eller underentreprenörerna) platsen där hans egen del av arbetet fysiskt utförs.

4. Artikel 28b B – Distansförsäljning

Kommittén har nästan enhälligt beslutat att artikel 28b B, enligt vilken beskattning i destinationslandet av distansförsäljning inte är tillämplig på utförda leveranser före den tidpunkt då det belopp som fastställts av destinationsmedlemsstaten överskridits inom loppet av ett kalenderår (med undantag för situationer som omfattas av andra strecksatsen i punkt 2 eller där den skattskyldiga personen har utnyttjat valmöjligheten enligt punkt 3).

Beskattning i destinationslandet kan endast gälla för leveranser av varor som medför att tröskelvärdet överskrids, samt påföljande leveranser och all försäljning som sker året efter det år då tröskelvärdet överskreds.

5. Artikel 28a – Köp av ny bil före flytt till en annan medlemsstat

Kommittén har enhälligt beslutat att överförandet av ett fordon som fortfarande uppfyller definitionen för ”nytt transportmedel” enligt artikel 28a 1a b andra stycket inte är någon beskattningsbar transaktion när den utförs av en privatperson i samband med flyttning. Kommittén är även enig om att återförandet av ett fordon som ursprungligen levererats enligt undantaget i artikel 28c A på motsvarande sätt inte kan betraktas som en skattepliktig transaktion som innebär att

medlemsstaterna tillåts kräva att ägaren betalar den mervärdesskatt som inte uppbars när den ursprungliga leveransen undantogs från skatteplikt.

Kommittén har även enhälligt beslutat att endast den ursprungliga leveransen skall kontrolleras för att säkerställa om villkoren för undantag på grundval av transport utanför avgångsmedlemsstaten är uppfyllda. För detta ändamål kan registrering av fordonet med normala skyltar vara tillräckligt som kriterium för att definitivt utesluta ett undantag i den medlemsstat där förvärvet skett. Registrering av fordonet med ”transitskyltar” kan däremot tyda på att leveransen faktiskt rör ett nytt transportmedel som skickats eller transporterats till köparen utanför avgångsmedlemsstatens territorium men inom gemenskapen.

6. Artikel 28a 1a b – Överskridande av tröskelvärdet för förvärv av varor

När bestämmelserna om platsen där de skattepliktiga transaktionerna utförs har tillämpats på felaktigt sätt, har kommittén enhälligt beslutat följande:

Varje medlemsstat måste utöva sin beskattningsrätt, oberoende av händelser någon annanstans (medlemsstat eller tredje land).

Den medlemsstat som uppbar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten måste återbetala den till den skattskyldiga personen (leverantören av varor eller tjänster) i enlighet med sina egna inhemska bestämmelser. Återbetalningen av det på så sätt återvunna beloppet till slutkunden är helt beroende av de avtalsenliga förhållandena mellan leverantören och hans kund.

**Från 56:e mötet
den 13–14 oktober**

7. Artikel 28c B a – Undantagets räckvidd

En stor majoritet av delegationerna ansåg att undantagen från rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som nämns i artikel 13 i sjätte momsdirektivet fortfarande gäller när varorna skickas eller transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och är föremål för ett förvärv inom gemenskapen enligt artikel 28a i destinationsmedlemsstaten.

Detta förvärv inom gemenskapen skall undantas i enlighet med artikel 28c B a i sjätte momsdirektivet.

8. Artikel 9.2 e – Begreppet agent

Alla delegationer var ense om att artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i sjätte momsdirektivet täcker leveranser från agenter

som agerar i köparens namn och för dennes räkning såväl som i tillhandahållarens namn och för dennes räkning när det gäller tjänster som avses i artikel 9.2 e.

9. Artikel 9.1 och 9.2 e sista strecksatsen – Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel

Alla delegationer var ense om att släpfordon och påhängsvagnar bör betraktas som transportmedel vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i sjätte momsdirektivet.

Från 57:e mötet
den 16–17
december

10. Artikel 8.1 c – Mervärdesskatteregler som är tillämpliga på försäljning av varor ombord på internationella transportmedel efter avskaffandet av skattefri försäljning

När det gäller leveranser ombord på flygplan av varor som skall medföras har kommittén enhälligt beslutat att om det i den ”del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen”, vilken det hänvisas till i artikel 8.1 c, ingår uppehåll mellan avreseorten och ankomstorten, skall transporten betraktas som en enda resa förutsatt att det använda transportmedlet och numret på flygningen, utom i händelse av force majeure, är detsamma under hela resan och att varje uppehåll är kortvarigt.

11. Frågor rörande tillämpningen av rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (Särskilda regler för investeringsguld)

Definitioner (Punkt A i artikel 26b)

Alla delegationer är ense om att för tillämpningen av definitionen i artikel 26b A i skall bland vikter som godtas av guldmarknaderna åtminstone följande ingå:

<i>Enhet</i>	<i>Vikter som det handlas med</i>
Kg	12,5/1
Gram	500/250/100/50/20/10/5/2,5/2/(1)
Ounce (1oz = 31,1035 g)	100/10/5/1 ¹ /2 ¹ /4
Tael (1 tael = 1,913oz.)*	10/5/1
Tola (10 tolas = 3,75oz.)**	10

* Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. I Hongkong är den nominella finheten 990 för en tacka på en tael, medan tackor på 5 och 10 tael kan ha en finhet av 999,9 i Taiwan.

** Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den mest populära storleken för en tacka är 10 tola, med en finhet av 999.

Alla delegationerna är ense om att använda marknadsvärdet för guldmynt och för guldinnehållet i mynten den 1 april varje år för att kontrollera efterlevnaden av villkoret i fjärde strecksatsen i artikel 26b A ii.

Särskild ordning för transaktioner med investeringsguld (punkt B i artikel 26b)

En stor majoritet av delegationerna är ense om att undantaget enligt artikel 26b B första stycket är begränsat till leveranser av varor och inte omfattar transaktioner som kan betecknas som tillhandahållande av tjänster. I artikel 8.1 fastställs platsen för de leveranser av investeringsguld som undantas från mervärdesskatt enligt 26b B.

När investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld fysiskt befinner sig i en annan medlemsstat än den medlemsstat där certifikatet överlämnas till köparen, anser nästan alla delegationer att medlemsstaterna enligt artikel 22.9 a tredje strecksatsen får befria leverantören från dennes skyldigheter i den medlemsstat där guld fysiskt befinner sig, förutsatt att han i den medlemsstaten inte utför någon av de transaktioner som det hänvisas till i artikel 22.4 c.

Riktlinjer godkända 1999

**Från 58:e mötet
den 23 juni**

1. Artiklarna 8.1 a och 28b F i sjätte momsdirektivet – Avtal mellan två skattskyldiga personer i gemenskapen utan leverans av varor från kunden

Alla delegationerna har enhälligt beslutat att leverans av en maskin, även om den satts samman efter kundens särskilda krav, bör betraktas som leverans av en vara. Vilka delar den tillverkade maskinen består av påverkar inte beteckningen av maskinen som en materiell tillgång.

Om varorna skickas eller transporteras fastställs beskattningsorten för denna transaktion i artikel 8.1 a, och om varorna inte skickas eller transporteras fastställs den i artikel 8.1 b.

När leverantören tillverkar maskinen och installerar eller sätter samman den på den plats som hans kund begärt, bör transaktionen betecknas som leverans av varor med installation eller sammansättning, varigenom beskattningsorten är den plats där

varorna installeras eller sätts samman i enlighet med artikel 8.1 a i sjätte momsdirektivet.

Transaktionen anses emellertid vara en leverans av en tjänst om leverantören endast sätter samman de olika maskindelar som hans kund tillhandahållit åt honom. I det fallet omfattas beskattningssorten av artikel 9.2 c eller artikel 28b F i sjätte momsdirektivet.

Riktlinjer godkända 2002

**Från 65:e mötet
den 19 juni**

Artiklarna 8 och 9 – Platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster från begravningsentreprenörer

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst, även om detta alltjämt måste avgöras från fall till fall.

Delegationerna beslutade vidare enhälligt att platsen för tillhandahållande av denna enda tjänst i enlighet med artikel 9.1 i sjätte momsdirektivet skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

Riktlinjer godkända 2003

**Från 67:e mötet
den 8 januari**

Artikel 9 och bilaga L–E-handel. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

1. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

2. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att distansundervisning utgör en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e när undervisningen är automatiserad och beroende av Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk för att fungera och när dess tillhandahållande inte kräver mänsklig inblandning eller endast gör det i liten utsträckning. Om Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och studenten (t.ex. e-post)

kommer detta inte att anses vara en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att icke-etablerade beskattningsbara personer som är beskattningsbara enligt den särskilda ordningen i artikel 26c kan upphöra att omfattas av den särskilda ordningen enligt den artikeln vid vilken tidpunkt som helst under ett kalenderkvartal, om något av kriterierna för uteslutning uppfylls. Den icke-etablerade beskattningsbara personen måste inge alla resterande deklarerade fram till utgången av det kalenderkvartal under vilket han uteslutits. Kravet på att inge denna deklarerade inverkar inte på det eventuellt förekommande kravet för icke-etablerade beskattningsbara personer att registrera sig enligt de normala förfarandena i en medlemsstat så fort som de uteslutits från den särskilda ordningen.

4. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person deklarerar och betalar ett belopp för mervärdesskatt till registreringsmedlemsstaten, som i sin tur distribuerar beloppet till konsumtionsmedlemsstaten, och den senare medlemsstaten sedermera fastställer att beloppet är för högt, skall konsumtionsmedlemsstaten underätta registreringsmedlemsstaten om justeringen och betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen. Delegationerna har även enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person till registreringsmedlemsstaten betalar ett belopp för mervärdesskatt som är för högt i förhållande till deklarerade skall registreringsmedlemsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen.

5. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att varje rapporteringsperiod för en icke-etablerad beskattningsbar person avseende deklarerade som skall inges till registreringsmedlemsstaten i enlighet med den särskilda ordningen i artikel 26c skall behandlas som en separat och sluten rapporteringsperiod.

6. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i fråga om deklarerade som inges enligt den särskilda ordningen i artikel 26c tillåter direktivet inte att belopp avrundas till närmaste heltal i den berörda valutan (t.ex. euro) och om att det exakta beloppet för mervärdesskatt måste rapporteras och betalas i enlighet med sjätte direktivet.

7. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall potentiella säljare får rätten att saluföra en vara på en webbplats (t.ex. på en direktanslutna marknadsplats) i utbyte mot en avgift (t.ex. en avgift för att varan blir uppförd eller en avgift för gjorda försäljningar), potentiella köpare lämnar bud på varan på webbplatsen via en automatiserad process, parterna underrättas om en utförd försäljning med hjälp av automatiskt datorgenererad e-post och köparen och säljaren slutligen fullföljer försäljningen, skall den tjänst som tillhandahålls av webbplatsleverantören (t.ex. leverantören av den direktanslutna marknadsplatsen) anses utgöra en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e. Ett sådant tillhandahållande kan mycket väl, åtminstone delvis, utgöra en tjänst för härbärgering av webbplatser.

8. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att den bifogade tolkningsvägledningen och de åtföljande tabellerna* skall utgöra en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” vid tillämpningen av den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bilaga

Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg – Tolkningsvägledning

Inledning

I detta dokument ges en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Det kommer att vara till hjälp för företagen när de skall avgöra huruvida deras tjänster omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande avseende sådana tjänster (enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta dokument behandlas endast frågan om platsen för tillhandahållande.

I de medföljande tabellerna* ges exempel på transaktioner som antingen omfattas av eller inte omfattas av definitionen på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av definitionen skall behandlas i enlighet med andra regler avseende platsen för tillhandahållande.

Vad är en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”?

En ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” är en tjänst

- som först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk (dvs. stöder sig på Internet eller ett liknande nätverk för att kunna tillhandahållas), och
- vars beskaffenhet till stor del är beroende av informationsteknik för att kunna tillhandahållas (dvs. tjänsten är i huvudsak automatiserad, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och kan inte utföras i avsaknad av informationsteknik).

Med utgångspunkt i dessa två villkor ingår följaktligen följande typer av tjänster i begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”:

- *Digitala produkter* i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar eller uppdateringar av programvara.
- *En tjänst* som tillhandahåller eller stöder en affärsverksamhet eller en personlig närvaro på ett elektroniskt nätverk (t.ex. en webbplats eller en webbsida).
- *En tjänst som genereras automatiskt från en dator*, via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk, när en kund matar in vissa specifika uppgifter.
- *Tjänster, andra än de som uttryckligen nämns i bilaga L, som är automatiserade och beroende av Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kunna tillhandahållas.*

Telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, vilka avses i den nionde respektive den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, anses inte utgöra tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg vid tillämpningen av detta direktiv.

I allmänhet innebär inte det faktum att parter använder Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kommunicera med varandra i fråga om transaktioner eller för att underlätta handeln att de normala mervärdesskattereglerna inte är tillämpliga, lika litet som användningen av telefon eller telefax skulle göra det. Om exempelvis parter helt enkelt använder Internet för att skicka information under loppet av en affärstransaktion (t.ex. e-post) innebär detta inte att transaktionens beskaffenhet ändras. Detta skiljer sig från ett tillhandahållande som är fullständigt beroende

av Internet för att kunna ske (t.ex. sökning och nedladdning av uppgifter från en databas utan mänsklig inblandning).

I samtliga fall kommer tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt den normalskattesats som fastställts av medlemsstaten i fråga (enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet), såvida inte ett undantag är tillämpligt i den medlemsstaten. Ett tillhandahållande av t.ex. hasardspel kommer, om dess tillhandahållande på det traditionella sättet är befriat i en medlemsstat, även att vara befriat om det tillhandahålls på elektronisk väg.

I de följande tabellerna* illustreras det ovanstående genom en klassificering av en rad olika typer av tillhandahållanden i syfte att ge tydliga exempel på vilka tjänster som anses tillhandahållas på elektronisk väg och vilka tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg. Denna vägledning är inte uttömmande.

De tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg skall behandlas i enlighet med andra regler om platsen för tillhandahållande. Man bör vara särskilt försiktig när det rör sig om en tjänst som innehåller både elektroniska inslag och andra inslag. Sådana sammansatta transaktioner måste i allmänhet bedömas från fall till fall.

* Tabellerna återges inte i detta sammanhang, se i stället RSV skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet

I denna bilaga finns en översiktlig sammanfattning av undantagen från skatteplikt vid omsättning m.m. av vissa publikationer. För utförlig information avseende gällande regler, se avsnitt 29.

Publikation	Transaktion undantagen från skatteplikt	Lagrum i ML	Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag	Se avsnitt
Periodiska * – medlemsblad – personaltidningar – dito radio- och kassettidningar	Överlåtelse – gratis – mot ersättning till - utgivaren - medlemmar - anställda Införelse , om publikationen ska överlåtas på sätt som framgår ovan. <i>Förutsättning:</i> utgivare av publikationen måste vara arbetsgivaren eller sammanslutningen/organisationen. För medlemsblad kan utgivaren även vara ett serviceorgan till sammanslutningen/organisationen.	3 kap. 13 §, 17 §	Nej	29.1.1
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § första stycket 1	Nej	29.1.3
	Framställning av publikation Distribution av upplagan Kringtjänster (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) <i>Förutsättning:</i> tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § första stycket 2	Ja	29.1.4

Publikation	Transaktion undantagen från skatteplikt	Lagrum i ML	Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag	Se avsnitt
Periodiska * – organisationstidskrifter** – dito radio- och kassettidningar	Omsättning Införsel	3 kap. 14 §, 17 §	Nej	29.1.2
	Införande eller ackquisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § första stycket 1	Nej	29.1.3
	Framställning av publikation Distribution av upplagan Kringtjänster (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) <i>Förutsättning:</i> tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § första stycket 2	Ja	29.1.4
Program och kataloger	Omsättning för egen verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11-13 §§	3 kap. 18 §	Nej	29.2
	Införande av annonser	3 kap. 19 § andra stycket	Nej	29.2

* Periodisk publikation är en publikation som enligt utgivningsplan normalt utkommer med minst fyra nummer/år (3 kap. 16 § ML)

** Med organisationstidskrift förstås enligt 3 kap. 14 § ML en publikation

- som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
- som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda medlemmar med funktionshinder.

Byggnads- och verksamhetstillbehör

Byggnadstillbehör

Skatteverket anser att förteckningen nedan är exempel på sådana utrustningar och inredningar, som för stadigvarande bruk har anskaffats för byggnaden och regelmässigt bör anses som byggnadstillbehör enligt JB. De utgör därmed fastighet enligt ML.

- vägg-, golv- och takbeklädnad, t.ex. vid golvet fästade heltäckningsmattor,
- dörrar, oavsett konstruktion och med eventuell automatik,
- fönster, mellanglaspersienner och markiser,
- väggar, även s.k. vikkväggar och flyttbara väggar,
- ledningar som för stadigvarande bruk fast anbragts i byggnad,
- installationer för vatten och avlopp, sanitet, uppvärmning eller luftväxling av byggnad eller lokal, inräknat fläktar och dylikt,
- hissar, tillåtna för personbefordran,
- rulltrappor,
- fasta fundament, inbyggda bjälkar och liknande konstruktioner,
- armatur för allmänbelysning, fast monterad på vägg eller i tak,
- spis, kyl- och frysskåp, diskbänkar, väggfasta skåp och dylikt,
- fast inredning och utrustning i andra lokaler än egentliga verksamhetslokaler, t.ex. väggfasta skåp och hyllor, inredning och utrustning i bad- och toaletterum och dylikt,
- rullande trottoarer,
- trygghetslarm i servicehus,
- kylmaskin för luftkonditionering,
- anläggning för reglering av värme och fuktighet,
- brandvarnare,

- klädskåp och klädhylla,
- kabel-TV-anläggning,
- fast installerad svagströmskabel eller datanät i kontors- eller bostadshus eller liknande,
- elektroniskt portlås,
- fundament till utomhus monterade, för stadigvarande bruk avsedda pariserhjul, karuseller och liknande,
- vattenrutschbana utomhus,
- fryspaneler som kan användas antingen i kombination med en vanlig vägg (de utgör då isolering och invändig beklädnad) eller fristående (de utgör då hela väggen), RÅ 1986 ref. 169,
- sopförvaringsutrustning,
- flytbryggor (RSV/FB Im 1980:3),
- demonterbart parkeringsdäck (RSV/FB Im 1983:4),
- anläggning för central distribution av eldningsolja, bestående av bl.a. lagringscistern, pumpstation och rörledningar (RSV/FB Im 1983:6),
- värmepumpanläggning med ändamål att åstadkomma en sådan uppvärmning av den aktuella byggnaden som erfordras för att människor ska kunna vistas där (RSV/FB Im 1983:26), samt
- vattenreningsanläggning till en utomhuspool.

Verksamhetstillbehör

Nedan anges exempel på sådana utrustningar som, enligt Skatteverkets mening, är byggnadstillbehör enligt JB, men utgör verksamhetstillbehör och anses som fastighet enligt ML

- turbin i kraftverk,
- pump i reningsverk,
- hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal,
- bänkar i samlingslokal,
- orgel i kyrka,

- utrustning i storkök av annat slag än ”hushållstyp”,
- automatspärrear i biljetthallar och biljettautomater,
- luftbehandlingsaggregat för operationsrum i sjukhus,
- gas- och tryckluftsanläggning i sjukhus,
- inredning i laboratorier (bänkar och dragskåp),
- passagekontrollanläggning,
- montrar, utrustning i konferensrum,
- centralradio,
- bokhyllor i bibliotek,
- prefabricerat frys- eller kylrum (RÅ 1986 ref. 169),
- jalusiskydd för arbetsgropar i bilverkstäder,
- avfuktningssystem för simhallar, lagerlokaler och liknande (RSV/FB Im 1982:18),
- kylaggregat, elfördelningssystem och speciella golv, väggar och tak i datorhallar (RSV/FB Im 1982:23),
- värdevalvdörr (RSV Dt 1975:21),
- speciella portar till industribyggnad (RSV/FB Dt 1980:11),
- maskineri, medbringare, upphängningsarmar, linklämmor och ankare till släpliftar (RSV/FB Im 1983:1),
- reservelverk i sjukhus, industrier och liknande,
- vattenreningsanläggning, vattenrutschbana m.m. i badhus,
- rörpostanläggning,
- brandsläckningsanläggning i särskilda verksamhetsutrymmen, t.ex. maskinrum, datacentraler, museer m.m., (RSV/FB Im 1984:20),
- pariserhjul, karuseller och liknande inkl maskinell utrustning,
- krossanläggning till kolkraftverk inkl väggar och tak (RK 1987:5),
- specialbelysning, ej allmänbelysning,
- hiss och lyftanordning för varubefordran, ej personhiss,
- handbollsmål, basketställningar och ribbstolar, samt
- reklamskyltar.

Översikt – fastighetsbegreppet

En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastigheten hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten för stadigvarande bruk av fastighetsägaren. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av en byggnad där det finns.

Egendomsslag	JB	IL	ML
1. Marken	Fastighet	= JB	= JB
2. Byggnader, ledningar, stängsel o.d. – på egen mark – på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelning – på annans mark i annat fall ¹	Fastighet Fastighet Ej fastighet	= JB = JB Byggnader: fastighet	= JB = JB Fastighet
3. Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör i byggnad – på egen mark – på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelning – på annans mark	Fastighet, om samma ägare Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	= JB = JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet Fastighet Fastighet
4. Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad – på egen mark – på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelning – på annans mark	Fastighet, om samma ägare Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	= JB = JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet* Fastighet* Fastighet*
5. Industritillbehör	Fastighet i vissa fall ²	Samma som byggnadstillbehör	Ej fastighet ³
6. Växtlighet Naturlig gödsel	Fastighet Fastighet	= JB = JB	= JB** = JB**

* Beskattning sker dock som annan vara än fastighet vid överlåtelse eller upplåtelse samt vid tillämpning av 8 a kap. ML.

** Beskattning sker dock som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark.
Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning och dylikt (2 kap. 1 § andra stycket JB) är fastighet enligt JB, IL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm: 2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.

Anm: 3. Byggnadstillbehör om utrustningen finns i en s.k. skräddarsydd industribyggnad

Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet

I handledningen hänvisas till lagrum i mervärdesskattelagen och samtidigt återges i regel dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Nedanstående sammanställning omfattar endast de fall där hänvisning har skett till viss artikel i mervärdesskattedirektivet. Sammanställningen har sorterats dels utifrån mervärdesskattelagen, dels utifrån mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattelagen

<i>Mervärdesskattelagen</i>	<i>Mervärdesskattedirektivet</i>
1 kap. 1 §	2.1
1 kap. 1 § första stycket 2	2.1 b
1 kap. 2 §	193–205
1 kap. 2 § första stycket 4	197
1 kap. 2 § första stycket 4 a	198.2
1 kap. 2 § första stycket 4 b	199.1 a och b
1 kap. 2 § första stycket 4 c	194
1 kap. 2 § tredje stycket	192a
1 kap. 2 d §	192a
1 kap. 2 e §	203
1 kap. 3 § första stycket	63–65
1 kap. 4 a §	68
1 kap. 5 a §	64.2
1 kap. 6 §, 2 kap. 1 § tredje stycket 1	24.1, 2.1 c
1 kap. 10 a §	5–8
1 kap. 13 a §	2.2
1 kap. 13 b §	2.3
1 kap. 17 a §	217
1 kap. 18 §	344
2 kap. 1 § första stycket 1	2.1 a och 14.1
2 kap. 1 § andra stycket	17.1
2 kap. 1 § tredje stycket 1, 1 kap. 6 §	2.1 c och 24.1
2 kap. 2 § 1–2	16
2 kap. 2 § 3	18
2 kap. 3 § första stycket	16
2 kap. 5 §	26

<i>Mervärdesskattelagen</i>	<i>Mervärdesskattedirektivet</i>
2 kap. 5 § första stycket 1	26.1 b
2 kap. 5 § första stycket 2–3	26.1 a
2 kap. 7 §	27
2 a kap.	20–21, 23, 40–42
2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1	2.1 b ii
2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2	2.1 b iii
2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket	2.1 b i
2 a kap. 2 § 2 och 6 § 1 och andra stycket	41
2 a kap. 2 § 3 och 7 §	17 och 23
2 a kap. 2 § 4 och 9 §	21
2 a kap. 5 §	20 andra stycket
2 a kap. 6 § tredje stycket	42
2 a kap. 7 §	17.2 a–b, 33 och 36
3 kap. 2 §	135.1 j–l
3 kap. 3 §	135.2
3 kap. 3 § första stycket 4	135.2 a
3 kap. 3 § första stycket 5	135.2 b
3 kap. 3 § andra stycket	137.1 d
3 kap. 4 §	132.1 b–c, g–h, p
3 kap. 4 och 6 §§	132.1 e
3 kap. 5 §	132.1 b–c, p
3 kap. 7 §	132.1 g–h
3 kap. 8 §	132.1 i–j
3 kap. 9 §	135.1 b–g
3 kap. 9 § tredje stycket 1	135.1 f
3 kap. 9 § tredje stycket 2	135.1 g
3 kap. 10 §	135.1 a
3 kap. 10 a §	346–347
3 kap. 10 b §	348–349
3 kap. 10 c §	350
3 kap. 11 § 1	380
3 kap. 11 § 2–6	132.1 n
3 kap. 11 a §	132.1 m, 380
3 kap. 13–14 §§	132.1 l och m
3 kap. 19 § första stycket 2	111 b

<i>Mervärdesskattelagen</i>	<i>Mervärdesskattedirektivet</i>
3 kap. 21 §	148, 150
3 kap. 23 § 1	135.1 e
3 kap. 23 § 2	111 b
3 kap. 23 § 3	132.1 d
3 kap. 23 § 5	135.1 i
3 kap. 23 § 7	152
3 kap. 23 a §	132.1 f
3 kap. 24 §	136
3 kap. 25 §	19, 29
3 kap. 30 § första stycket	143
3 kap. 30 § andra stycket	143 d
3 kap. 30 § tredje stycket	143 l
3 kap. 30 a § första stycket 1	138.1
3 kap. 30 a § första stycket 2	138.2 b
3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4	151.1
3 kap. 30 a § andra stycket	138.2 a
3 kap. 30 b §	141
3 kap. 30 d § första stycket	140 c
3 kap. 30 e §	142
3 kap. 30 f §	4
3 kap. 31 §	151.1 första stycket d
3 kap. 31 a §	151.1 första stycket e
4 kap. 1–8 §§	9–13
4 kap. 1 § 1	10
4 kap. 6–7 §§	13
4 kap. 7 § andra stycket	13.1 andra stycket
5 kap. 2 § första stycket 1	32 första stycket
5 kap. 2 § första stycket 2	36 första stycket
5 kap. 2 § första stycket 3	32 andra stycket
5 kap. 2 § första stycket 4, andra stycket, tredje stycket	33–34
5 kap. 2 b §	37
5 kap. 2 c §	38
5 kap. 2 d §	39
5 kap. 3 §	31
5 kap. 3 a första stycket 1-3	146.1 a-b
5 kap. 3 a första stycket 4	148 a och e

<i>Mervärdesskattelagen</i>	<i>Mervärdesskattedirektivet</i>
5 kap. 3 a första stycket 6 och 6 a	158
5 kap. 3 a § första stycket 8 och andra stycket	147
5 kap. 4 §	43
5 kap. 5 §	44
5 kap. 6 §	45
5 kap. 7 §	46
5 kap. 8 §	47
5 kap. 9 §	48–49, 380
5 kap. 10 §	50–51
5 kap. 11 §	53
5 kap. 12 §	54
5 kap. 13 §	55
5 kap. 14 §	57
5 kap. 15 §	56
5 kap. 16 §	58
5 kap. 16 och 17 §§	59a
5 kap. 17 och 18 §§	59
5 kap. 19 § 1	148 c–d, f–g
5 kap. 19 § 2	146.1 e
5 kap. 19 § 3	146.1 d
5 kap. 19 § 4	153
5 kap. 19 § 5	59a
7 kap. 1 § första stycket	96–97
7 kap. 1 § andra stycket och tredje stycket	98–99, bilaga III
7 kap. 2–11 §§	72–92
7 kap. 3 § 1 och 3 a § första stycket	73
7 kap. 2 § första stycket	78
7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1	73
7 kap. 3 § 2 b	75
7 kap. 3 § 3	83–84
7 kap. 3 § 4	76
7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§	80
7 kap. 3 c § första stycket	73
7 kap. 6 § första stycket 1	79 första stycket a och 87 a

<i>Mervärdesskattelagen</i>	<i>Mervärdesskattedirektivet</i>
7 kap. 6 § första stycket 2	79 första stycket b och 87 b
7 kap. 6 § fjärde stycket	90
7 kap. 8–11 §§	86–89
8 kap. 2 § andra stycket	168 c
8 kap. 3 §	168
8 kap. 5, 17, 19–20 §§	178
8 kap. 13–14 §§	173–175
8 a kap.	184–192
9 kap.	137.1 d
9 kap. 2 §	12.1 a
9 a kap.	311–325
9 b kap.	306–310
9 c kap.	154–163
10 kap. 1, 11–12 §§	169–171.1
11 kap.	217–240
11 kap. 2 §	221.2
11 kap. 4 §	224.1
11 kap. 8 §	226
11 kap. 9 §	238

Mervärdesskattedirektivet

<i>Mervärdesskattedirektivet</i>	<i>Mervärdesskattelagen</i>
2.1	1 kap. 1 §
2.1 a och 14.1	2 kap. 1 § första stycket 1
2.1 b	1 kap. 1 § första stycket 2
2.1 b i	2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket
2.1 b ii	2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1
2.1 b iii	2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2
2.1 c och 24.1	2 kap. 1 § tredje stycket 1
2.2	1 kap. 13 a §
2.3	1 kap. 13 b §
4	3 kap. 30 f §
5–8	1 kap. 10 a §
9–13	4 kap. 1–8 §§
10	4 kap. 1 § 1

<i>Mervärdesskattedirektivet</i>	<i>Mervärdesskattelagen</i>
12.1 a	9 kap. 2 §
13	4 kap. 6–7 §§
13.1 andra stycket	4 kap. 7 § andra stycket
14.1, 2.1 a	2 kap. 1 § första stycket 1
16	2 kap. 2 § 1–2
16	2 kap. 3 § första stycket
17 och 23	2 a kap. 2 § 3 och 7 §
17.1	2 kap. 1 § andra stycket
17.2 a–b, 33 och 36	2 a kap. 7 §
18	2 kap. 2 § 3
19, 29	3 kap. 25 §
20 andra stycket	2 a kap. 5 §
20–21, 23, 40–42	2 a kap.
21	2 a kap. 2 § 4 och 9 §
24.1	1 kap. 6 §, 2 kap. 1 § tredje stycket 1
26	2 kap. 5 §
26.1 a	2 kap. 5 § första stycket 2–3
26.1 b	2 kap. 5 § första stycket 1
27	2 kap. 7 §
29, 19	3 kap. 25 §
31	5 kap. 3 §
32 första stycket	5 kap. 2 § första stycket 1
32 andra stycket	5 kap. 2 § första stycket 3
33–34	5 kap. 2 § första stycket 4, andra stycket, tredje stycket
36 första stycket	5 kap. 2 § första stycket 2
37	5 kap. 2 b §
38	5 kap. 2 c §
39	5 kap. 2 d §
41	2 a kap. 2 § 2 och 6 § 1 och andra stycket
42	2 a kap. 6 § tredje stycket
43	5 kap. 4 §
44	5 kap. 5 §
45	5 kap. 6 §
46	5 kap. 7 §
47	5 kap. 8 §
48–49, 380	5 kap. 9 §

<i>Mervärdesskattedirektivet</i>	<i>Mervärdesskattelagen</i>
50–51	5 kap. 10 §
53	5 kap. 11 §
54	5 kap. 12 §
55	5 kap. 13 §
56	5 kap. 15 §
57	5 kap. 14 §
58	5 kap. 16 §
59	5 kap. 17 och 18 §§
59a	5 kap. 16 och 17 §§
59a	5 kap. 19 § 5
63–65	1 kap. 3 § första stycket
64.2	1 kap. 5 a §
68	1 kap. 4 a §
72–92	7 kap. 2–11 §§
73	7 kap. 2 § första stycket, 3 § 1 och 3 c §
74	7 kap. 3 § 2 a
75	7 kap. 3 § 2 b
76	7 kap. 3 § 4
78	7 kap. 2 § första stycket
79 första stycket a och 87 a	7 kap. 6 § första stycket 1
79 första stycket b och 87 b	7 kap. 6 § första stycket 2
80	7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§
83–84	7 kap. 3 § 3
86–89	7 kap. 8–11 §§
90	7 kap. 6 § fjärde stycket
96–97	7 kap. 1 § första stycket
98–99, bilaga III	7 kap. 1 § andra stycket och tredje stycket
111 b	3 kap. 19 §
111 b	3 kap. 23 § 2
132.1 b–c, g–h, p	3 kap. 4 §
132.1 b–c, p	3 kap. 5 §
132.1 d	3 kap. 23 § 3
132.1 e	3 kap. 4 och 6 §§
132.1 f	3 kap. 23 a §
132.1 g–h	3 kap. 7 §
132.1 i–j	3 kap. 8 §
132.1 l–n	3 kap. 13–14 §§

<i>Mervärdesskattedirektivet</i>	<i>Mervärdesskattelagen</i>
132.1 m, 380	3 kap. 11 a §
132.1 n	3 kap. 11 § 2–6
135.1 a	3 kap. 10 §
135.1 b–g	3 kap. 9 §
135.1 e	3 kap. 23 § 1
135.1 f	3 kap. 9 § tredje stycket 1
135.1 g	3 kap. 9 § tredje stycket 2
135.1 i	3 kap. 23 § 5
135.1 j–l	3 kap. 2 §
135.2	3 kap. 3 §
135.2 a	3 kap. 3 § första stycket 4
135.2 b	3 kap. 3 § första stycket 5
136	3 kap. 24 §
137.1 d	3 kap. 3 § andra stycket
137.1 d	9 kap.
138.1	3 kap. 30 a § första stycket 1
138.2 a	3 kap. 30 a § andra stycket
138.2 b	3 kap. 30 a § första stycket 2
140 c	3 kap. 30 d § första stycket
141	3 kap. 30 b §
142	3 kap. 30 e §
143	3 kap. 30 § första stycket
143 d	3 kap. 30 § andra stycket
143 l	3 kap. 30 § tredje stycket
146.1 a–b	5 kap. 3 a § första stycket 1-3
146.1 d	5 kap. 19 § 3
146.1 e	5 kap. 19 § 2
147	5 kap. 3 a § första stycket 8 och andra stycket
148 a och e	5 kap. 3 a § första stycket 4
148 c–d, f–g	5 kap. 19 § 1
148, 150	3 kap. 21 §
151.1	3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4
151.1 första stycket d	3 kap. 31 §
151.1 första stycket e	3 kap. 31 a §
152	3 kap. 23 § 7
153	5 kap. 19 § 4
154–163	9 c kap.

1272 *Bilaga 18*

<i>Mervärdesskattedirektivet</i>	<i>Mervärdesskattelagen</i>
158	5 kap. 3 a § första stycket 6 och 6 a
168	8 kap. 3 §
168 c	8 kap. 2 § andra stycket
169–171.1	10 kap. 1, 11–12 §§
173–175	8 kap. 13–14 §§
178	8 kap. 5, 17, 19–20 §§
184–192	8 a kap.
192a	1 kap. 2 § tredje stycket och 1 kap. 2 d §
193–205	1 kap. 2 §
194	1 kap. 2 § första stycket 4 c
197	1 kap. 2 § första stycket 4
198.2	1 kap. 2 § första stycket 4 a
199.1 a och b	1 kap. 2 § första stycket 4 b
203	1 kap. 2 e §
217	1 kap. 17 a §
217–240	11 kap.
221.2	11 kap. 2 §
224.1	11 kap. 4 §
226	11 kap. 8 §
238	11 kap. 9 §
306–310	9 b kap.
311–325	9 a kap.
344	1 kap. 18 §
346–347	3 kap. 10 a §
348–349	3 kap. 10 b §
350	3 kap. 10 c §
380	3 kap. 11 § 1

Förteckning – Lagar och förarbeten

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU</i>
1968:580	1968:137	BeU 62
1969:70	1969:18	BeU 25
1969:237	1969:51	BeU 39
1970:166	1970:70	BeU 40
1970:183	1970:123	BeU 39
1970:917	1970:191	BeU 67
1971:71	1971:10	SkU 16
1971:254	1971:73	SkU 34
1971:400	1971:60	SkU 35
1972:82	1972:15	SkU 12
1972:558	1972:119	SkU 60
1973:928	1973:163	SkU 62
1973:985	1973:187	SkU 69
1974:90		FiU 1974:1
1974:885	1974:169	SkU 62
1974:888	1974:171	SkU 61
1974:986	1974:180	SkU 63
1975:725	1975:78	JuU 22
1975:1400	1975/76:29	SkU 1975/76:15
1976:928	1975/76:107	SkU 1976/77:2
1977:61	1976/77:68	SkU 22
1977:291	1976/77:144	SkU 48
1978:73	1977/78:78	SkU 21
1978:197	1977/78:136	SkU 50
1978:322	1977/78:181	SkU 55
1978:920	1978/79:44	SkU 21
1979:181	1978/79:86	JuU 27
1979:304	1978/79:141	SkU 52
1979:1190	1979/80:57	SkU 19
1979:1191	1979/80:57	SkU 19
1980:204	1979/80:80	Ku 45

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU</i>
1980:676	1980 U:1	SkU U:2
1980:1090	1980/81:70	SkU19
1981:843	1980/81:84	LU24
1981:992	1981/82:30	SkU8
1981:1276	1981/82:59	SkU18
1982:190	1981/82:96	SkU38
1982:288	1981/82:201	SkU63
1982:449	1981/82:214	SkU71
1982:1184	1982/83:55	SkU14
1982:1211	1982/83:53	SkU11
1983:76	1982/83:84	SkU20
1983:144	1982/83:83	SkU29
1983:1006	1983/84:28	SkU9
1983:1006	1983/84:37	SkU9
1983:1052	1983/84:75	SkU19
1984:357	1983/84:189	SkU44
1984:1085	1984/85:70	SkU23
1985:110	1984/85:47	JuU14
1985:147	1984/85:108	SkU40
1985:1116	1985/86:47	SkU17
1986:490	1985/86:150 (bil 1)	SkU50
1986:1289	1986/87:47	SkU11
1986:1382	1986/87:44	SkU8
1987:1218	1987/88:55	SkU12
1987:1236	1987/88:42	SkU16
1988:705	1987/88:150 (bil 3)	SkU40
1988:1152	1988/89:21	SkU1
1989:1027	1988/89:50	SkU10
1990:29	1989/90:73	SkU21
1990:330	1989/90:74	SkU32
1990:576	1989/90:111	SkU31
1990:1153	1990/91:37	SkU5
1990:1319	1990/91:46	SkU7
1991:178	1990/91:89	SkU21
1991:696	1990/91:166	SkU29
1991:1755	1991/92:50	SkU5
1991:1905	1991/92:43	SkU17
1992:190	1991/92:122	SkU24
1992:494	1991/92:129	SkU32
1992:627	1991/92:93	SkU19

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU</i>
1992:832	1991/92:93	LU28
1992:843		SkU35
1992:878	1991/92:140	KrU28
1992:885	1991/92:150	FiU30
1992:1184	1992/93:96	SkU9
1992:1477	1992/93:50	FiU1, SkU18
1993:772	1992/93:150 (bil 6)	FiU30
1993:642	1992/93:190	SkU26
1993:479	1992/93:196	SkU28
1993:898	1992/93:198	FiU27
1993:1553	1993/94:50	SkU15
1993:1647	1993/94:75	SOU14
1993:1705	1993/94:38	TU11
1994:41	1993/94:105	SkU21

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1968:431)

SFS

1971:995
1976:724
1978:324
1978:625
1979:499
1982:1163
1983:915
1985:176
1986:1357
1990:1254
1991:227
1993:1234

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>Bet.</i>
1994:473	1993/94:151	1993/94:SkU31
1994:496	1993/94:152	1993/94:SkU32
1994:498	1993/94:225	1993/94:SkU30
1994:1798	1994/95:57	1994/95:SkU7
1994:1893	1994/95:91	1994/95:SkU11
1995:581	1994/95:209	1994/95:SkU42
1995:700	1994/95:202	1994/95:SkU27
1995:931	1994/95:150 (bil 7)	1994/95:FiU20
1995:1207	1995/96:19	1995/96:SkU11
1995:1286	1995/96:19	1995/96:SkU13
	1995/96:45	1995/96:SkU13
	1995/96:58	1995/96:SkU13
1995:1364	1995/96:45	1995/96:SkU12
1995:1365	1995/96:45	1995/96:SkU12
1996:536	1995/96:191	1995/96:SkU28
1996:661	1995/96:170	1995/96:JuU23
1996:713	1995/96:198	1995/96:SkU31
1996:794	1995/96:176	1995/96:SoU18
1996:965	1995/96:224	1996/97:BoU4
1996:1174	1996/97:1	1996/97:FiU1
1996:1320	1995/96:232	1996/97:SkU5
1996:1327	1996/97:10	1996/97:SkU6
1996:1406	1996/97:12	1996/97:SkU7
1997:220		1996/97:SkU25
1997:331	1996/97:81	1996/97:SkU22
1997:502	1996/97:100	1996/97:SkU23
1997:1036	1997/98:33	1997/98:SkU9
1998:193	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:255	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:300	1997/98:141	1997/98:FiU22
1998:346	1997/98:134/148	1997/98:SkU29
1998:500	1997/98:63	1997/98:TU9
1998:542	1997/98:109	1997/98:SoU22
1998:586	1997/98:153	1997/98:FiU28
1998:1675	1998/99:1	1998/99:SkU1
1999:310	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:422	1998/99:79	1998/99:SkU19
1999:450	1998/99:86	1998/99:SkU21
1999:640	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:959	1998/99:124	1999/2000:KU5
1999:1103	1998/99:130	1999/2000:LU2

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>Bet.</i>
1999:1130	1998/99:142	1999/2000:FiU8
1999:1283	1999/2000:2	1999/2000:SkU2
1999:1406	1999/2000:10	1999/2000:UbU7
2000:54	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:143	1999/2000:58	1999/2000:SkU19
2000:478	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:500*	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:1291	1999/2000:126	2000/01:SkU3
2000:1357	2000/01:1	2000/01:SkU7
	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1358	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1427	1999/2000:126	2000/01:SkU11
	2000/01:31	2000/01:SkU13
2001:524	2000/01:121	2000/01:SkU25
2001:568	2000/01:95	2000/01:TU15
2001:971	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1169	2001/02:45	2001/02:SkU12
2002:263	2001/02:94	2001/02:SkU22
2002:392	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:1004	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:220	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:659	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:1131	2003/04:24	2003/04:SkU14
2003:1134	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1137		2003/04:SkU15
2004:61	2002/03:150	2003/04:FiU14
2004:118	2003/04:41	2003/04:SkU19
2004:280	2003/04:76	2003/04:SkU29
2004:1155	2004/05:15	2004/05:SkU10
2005:808	2005/06:7	2005/06:FiU13
2005:1198	2005/06:1	2005/06:AU1
2006:51	2005/06:43	2005/06:SoU10
2006:659	2005/06:134	2005/06:UbU21
2006:823	2005/06:128	2005/06:MJU23
2006:905	2005/06:174	2005/06:SkU31
2006:1031	2005/06:130	2005/06:SkU30
2006:1293		
2006:1389	2006/07:1	2006/07:FiU1
2007:42		
2007:463	2006/07:96	2006/07:SkU22
2007:1341	2007/08:1	2007/08:UbU2

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

<i>SFS</i>	<i>Prop.</i>	<i>Bet.</i>
2007:1376	2007/08:25	2007/08:SkU14
2008:226	2007/08:50	2007/08:UbU13
2008:1344	2008/09:65	2008/09:SkU19
2009:1333	2009/10:15	2009/10:SkU12
2009:1334		
2009:1341	2009/10:15	2009/10:SkU12
2009:1342		
2009:1345	2009/10:15	2009/10:SkU12
2009:1346		

* Omtryck genom SFS 2000:500

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

SFS

1994:1800
1994:1974
1995:955
1995:1287
1996:582
1996:1325
1997:128
1997:709
1997:751
1998:349
1999:521
1999:650
2000:505
2000:1113
2003:221
2003:966
2003:1138
2004:1158
2009:1347

Förteckning – Föreskrifter och allmänna råd m.m.

Skatteverket, som inrättades den 1 januari 2004, ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. I regler och information som beslutats eller publicerats av Riksskatteverket behölls det tidigare myndighetsnamnet.

Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer m.m. som berör mervärdesskatt och som har beslutats av Skatteverket eller en av dess föregångare, Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift, allmänt råd eller rekommendation är inaktuell till vissa delar.

Skatteverket beslutar om föreskrifter enligt särskilda bemyndiganden. Dessa är liksom lagar och förordningar bindande. De publiceras i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Riksskatteverkets föreskrifter har publicerats i Riksskatteverkets författningssamling (RSFS). Skatteverket beslutar också om allmänna råd. De tas in i publikationen Skatteverkets allmänna råd (SKV A). Till skillnad mot föreskrifterna är de allmänna råden enbart vägledande, inte bindande. Före år 2001 benämndes de allmänna råden Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och gavs ut i flera serier. Skatteverket publicerar meddelanden som ges ut i publikationen Skatteverkets meddelanden (SKV M). I meddelanden tas bl.a. in redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna.

På Skatteverkets webbplats finns samtliga föreskrifter, allmänna råd och meddelanden under Rättsinformation.

Föreskrifter

- RSFS 2001:7 Föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen 1999:445 om exportbutiker
- RSFS 2002:33 Föreskrifter om revision m.m.
- SKVFS 2004:19 Föreskrifter om vilka guldmynt som är att anse som investeringsguld
- SKVFS 2005:14 Föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen (1994:200)
- SKVFS 2006:2 Föreskrifter om e-tjänsten Skattedeklaration
- SKVFS 2006:4 Föreskrifter om e-tjänsten Företagsregistrering
- SKVFS 2006:11 Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:2)
- SKVFS 2006:29 Föreskrifter om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:33)
- SKVFS 2007:13 Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:14)
- SKVFS 2008:6 Skatteverkets föreskrifter om i vilken omfattning kontoutdrag ska skickas till den skattskyldige
- SKVFS 2009:17 Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:4)
- SKVFS 2009:19 Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:2)
- SKVFS 2009:38 Skatteverkets föreskrifter om periodisk sammanställning
- SKVFS 2010:3 Skatteverkets föreskrifter om inlämnande av periodisk sammanställning i elektronisk form

Allmänna råd

- SKV A 2004:5 Allmänna råd om avdrag för utgifter för representation m.m.
- SKV A 2008:17 Allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklARATIONER
- SKV A 2008:26 Allmänna råd om värdering av bilförmån att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2009
- SKV A 2009:39 Ändring i Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:26)

Meddelanden

- SKV M 2004:4 Information om avdrag för utgifter för representation m.m.
- SKV M 2008:14 Information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklARATIONER
- SKV M 2009:28 Skatteverkets information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2010 samt vid 2011 års taxering
- SKV M 2009:30 Skatteverkets information om värdering av bilförmån att tillämpas för beskattningsåret 2010

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 4 § 1 st. ABL, 199
2 kap. 25 § ABL, 199
2 kap. 26 § ABL, 199

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 176
9 § AvgF, 175
15 § AvgF, 175

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 103
2 kap. 2 a § begravningslag, 103
2 kap. 13 § begravningslag, 103

Bokföringslagen

3 kap. BFL, 26
4 kap. 2 § BFL, 609
6 kap. 1 § BFL, 602
6 kap. 3 § BFL, 603, 606
7 kap. 1 § BFL, 575

Ersättningslagen

1 a § ersättningslag, 1203
2 § ersättningslag, 1201
2 a § ersättningslag, 1202
4 § ersättningslag, 1201
6 b § ersättningslag, 1202
6 c § ersättningslag, 1202
7 a § ersättningslag, 1203

Fördraget om EU

Artikel 1 EU-fördrag, 55

Artikel 13.1 EU-fördrag, 55

Fördraget om EU:s funktionssätt

Artikel 258 EUF-fördrag, 57
Artikel 259 EUF-fördrag, 57
Artikel 267 EUF-fördrag, 57
Artikel 335 EUF-fördrag, 54

Handelsbolagslagen

1 kap. 1 § HBL, 187
1 kap. 4 § HBL, 188
2 kap. 36 § HBL, 188
2 kap. 44 § HBL, 188

Inkomstskattelagen

2 kap. 8 § IL, 169
2 kap. 13 § IL, 169
2 kap. 17 § IL, 169, 170
7 kap. 7 § IL, 184
7 kap. 7 eller 14 § IL, 185
7 kap. 21 § IL, 184
11 kap. 11 § IL, 1033
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 465
13 kap. 1 § IL, 157
15 kap. 6 § IL, 532, 848
16 kap. 2 § IL, 1033
16 kap. 13 § IL, 476
16 kap. 16 § IL, 532, 848
18 kap. 17 a § IL, 532
19 kap. 14 § IL, 532, 848
21 kap. 2 § IL, 623, 1190
36 kap. IL, 198
36 kap. 3 § IL, 196, 574
45 kap. 8 § IL, 168

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 710
1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB, 36
2 kap. 1 § JB, 711
2 kap. 2 § JB, 712
2 kap. 3 § JB, 714
9 kap. 1 § JB, 732

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1, 76
Artikel 2.1 a och c, 111
Artikel 2.1 b, 248
Artikel 2.1 b ii, 243
Artikel 2.1 b iii, 247
Artikel 2.1 c, 119
Artikel 2.2, 235
Artikel 2.3, 233
Artikel 5–8, 207
Artikel 9, 154, 183
Artikel 9.1, 167
Artikel 9.2, 243
Artikel 9–13, 153
Artikel 10, 154, 161
Artikel 12.1 a, 747
Artikel 13, 172
Artikel 13.1, 178
Artikel 14.1, 114, 399
Artikel 14.1 och 63, 85
Artikel 14.2 b, 115
Artikel 14–19, 111
Artikel 16, 143, 144
Artikel 17, 240, 255
Artikel 17.2 b, 293
Artikel 18, 143
Artikel 19, 1137
Artikel 20, 252
Artikel 20–21, 241
Artikel 23, 241, 255
Artikel 24.1, 86, 119
Artikel 24–29, 111
Artikel 26.1 a, 149
Artikel 26.1 a och 75, 456
Artikel 26–27, 143

Artikel 27, 775
Artikel 29, 1138
Artikel 31, 222
Artikel 32, 212
Artikel 33, 221
Artikel 33–34, 218
Artikel 34.4, 220
Artikel 36, 214, 293
Artikel 37, 222
Artikel 37.3, 270
Artikel 38–39, 225
Artikel 40, 243
Artikel 40–42, 241
Artikel 41, 252
Artikel 42, 260
Artikel 43, 318
Artikel 44, 323
Artikel 45, 328
Artikel 46, 332
Artikel 47, 334
Artikel 48, 339
Artikel 49–52, 342
Artikel 51, 342
Artikel 53, 343
Artikel 54, 350
Artikel 55, 352
Artikel 56, 355
Artikel 57, 354
Artikel 58, 357
Artikel 59, 357
Artikel 59a, 357, 359, 369
Artikel 59b, 358
Artikel 62–71, 75, 84, 756
Artikel 63, 86, 601
Artikel 64.1, 86
Artikel 64.2, 92
Artikel 65, 87, 601
Artikel 66, 601
Artikel 72–92, 371
Artikel 73, 143, 378
Artikel 74, 143, 386
Artikel 75, 143, 387
Artikel 78, 372
Artikel 79 c, 418

Artikel 79 och 87, 402
Artikel 80, 395
Artikel 90, 407
Artikel 91.2, 383, 593
Artikel 96–103, 426
Artikel 97, 426
Artikel 98, 426, 964
Artikel 98.2, 1012
Artikel 99, 426

Artikel 111 b, 99, 1015
Artikel 131, 135 och 137, 798
Artikel 132, 180
Artikel 132.1, 888, 919, 920, 922
Artikel 132.1 d, 99
Artikel 132.1 e, 905
Artikel 132.1 f, 104
Artikel 132.1 g och h, 908
Artikel 132.1 l och n, 1015
Artikel 132.1 m, 931
Artikel 132.1 n, 964
Artikel 135.1 a, 1111, 1112
Artikel 135.1 b, 1097
Artikel 135.1 b–e, 1094
Artikel 135.1 b–f, 1093
Artikel 135.1 e, 97
Artikel 135.1 f, 461, 1100
Artikel 135.1 g, 1108
Artikel 135.1 i, 100
Artikel 135.1 j, 747
Artikel 135.1 l och 135.2, 717
Artikel 135.2 b, 738, 743
Artikel 136 a och b, 1131
Artikel 137, 798
Artikel 138, 241
Artikel 138.1, 229
Artikel 138.2 a, 234
Artikel 138.2 b, 233
Artikel 140 c, 257
Artikel 141, 259
Artikel 142, 315
Artikel 143, 277
Artikel 146.1 a–b, 263
Artikel 146.1 d, 366

Artikel 146.1 d–e, 363
Artikel 146.1 e, 364
Artikel 147, 266, 272
Artikel 148 a, b och e, 270
Artikel 148 a–g, 877
Artikel 148 c, 883
Artikel 148 c, d, f och g, 363
Artikel 150.1–150.2, 877
Artikel 151.1, 237, 238, 1164
Artikel 151.1 1 st. d, 108
Artikel 151.1 1 st. e, 109
Artikel 152, 103
Artikel 154–163, 277, 1149
Artikel 158, 271
Artikel 167, 523, 601
Artikel 168, 451, 453, 471
Artikel 168–170, 477
Artikel 168 a och 178 a, 862
Artikel 168 c, 508
Artikel 169–171, 508
Artikel 173.1, 459, 477
Artikel 174–175, 477
Artikel 176, 854
Artikel 178, 499
Artikel 184–192, 532, 545
Artikel 192a, 83
Artikel 192a–205, 75, 76
Artikel 197, 258, 260
Artikel 198.1–198.3, 1121
Artikel 199.1 a, 761

Artikel 203, 76, 84
Artikel 213.2, 257
Artikel 214.1 b, 257
Artikel 214.1 e, 316
Artikel 217, 575
Artikel 221.2, 571
Artikel 226, 260, 576
Artikel 238, 584
Artikel 284–287, 1213
Artikel 287, 1214

Artikel 306–310, 1037
Artikel 309, 1059

- Artikel 312–325, 1065
 Artikel 313, 1087
 Artikel 344, 1123
 Artikel 344–356, 1121
 Artikel 345, 1122
 Artikel 357–369, 1184
 Artikel 371, 931
 Artikel 380, 339, 747, 931, 964
- Artikel 402, 206
 Artikel 402.1, 38
 Artikel 411.2, 32
- Mervärdesskatteförordningen**
- 1 a § MF, 28, 36, 206
 6 § MF, 513
 7 § MF, 514
 8 § MF, 514
 9 § MF, 514, 517
 13 b § MF, 394
 14 § MF, 272
 14 b § MF, 236, 870
 14 c § MF, 236, 238, 1169
 18 a § 1 st. MF, 1156
 18 b § MF, 1155
- Mervärdesskattelagen**
- 1 kap. 1 § ML, 68, 75
 1 kap. 1 § 1 st. ML, 76
 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 35, 210
 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 210
 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 210, 275, 277
 1 kap. 1 § 3 st. ML, 29, 76, 83, 812
 1 kap. 2 § ML, 35, 76
 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 77, 251, 764
 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 78
 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 79, 260, 297
 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 79, 1125, 1127
 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 76, 78, 760, 769
 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML, 78, 80, 82, 248, 294, 303
- 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 79, 246
 1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1157
 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 79, 275
 1 kap. 2 § 2 st. ML, 750, 760, 766
 1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML, 766
 1 kap. 2 § 3 st. ML, 82, 1154
 1 kap. 2 a § ML, 80, 428, 963, 996, 1084
 1 kap. 2 b § ML, 80, 428, 996, 1084
 1 kap. 2 d § ML, 82, 295
 1 kap. 2 d § 2 st. ML, 82
 1 kap. 2 e § ML, 83
 1 kap. 3 § ML, 85, 86, 756, 783
 1 kap. 3 § 1 st. ML, 87
 1 kap. 3 § 3 st. ML, 87
 1 kap. 3 a § ML, 90, 756
 1 kap. 3 b § ML, 90, 873
 1 kap. 4 § ML, 91, 623
 1 kap. 4 a § ML, 91, 595
 1 kap. 5 § ML, 91
 1 kap. 5 a § ML, 92
 1 kap. 6 § ML, 25, 36, 37, 93, 207, 224, 312
 1 kap. 7 § 1 st. ML, 1146
 1 kap. 8 § 1 st. ML, 37
 1 kap. 8 § 2 st. ML, 30, 449
 1 kap. 9 § ML, 31, 397
 1 kap. 10 § ML, 28, 207, 262
 1 kap. 10 a § ML, 27, 206
 1 kap. 11 § ML, 29, 710, 732, 743, 799
 1 kap. 11 § 1 p. ML, 714
 1 kap. 12 § ML, 38, 710, 715
 1 kap. 13 § ML, 33, 851
 1 kap. 13 a § ML, 32, 234, 870, 1076
 1 kap. 13 b § ML, 34, 233, 246
 1 kap. 14 § ML, 26
 1 kap. 15 § ML, 37, 82, 508, 1173
 1 kap. 16 § ML, 171, 195
 1 kap. 17 § ML, 28, 569, 575
 1 kap. 17 a § ML, 575
 1 kap. 18 § ML, 31, 81, 1122
- 2 kap. 1 § ML, 111, 143
 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 114

- 2 kap. 1 § 2 st. ML, 111, 239, 288, 321
2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 117, 118, 123
2 kap. 1 a § ML, 30, 207, 275
2 kap. 2 § ML, 144
2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 145
2 kap. 2 § 1 st. 1–2 p. ML, 143
2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 146
2 kap. 2 § 2 st. ML, 145
2 kap. 3 § 1 st. ML, 144
2 kap. 3 § 2 st. ML, 144
2 kap. 5 § ML, 866, 961
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 143, 147, 748
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 148, 457, 855
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 151, 855, 857
2 kap. 5 § 2 st. ML, 150, 151
2 kap. 7 § ML, 152, 747, 751, 774,
775, 778, 795
2 kap. 7 § 1 st. ML, 776, 777
2 kap. 7 § 1 och 3 st. ML, 794
2 kap. 7 § 2 st. ML, 776
2 kap. 7 § 3 st. ML, 775, 777
2 kap. 8 § ML, 152, 184, 748, 751,
778, 787, 795
- 2 a kap. 2 § 1 p. ML, 243, 247, 301
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 252, 292, 296
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 239, 253
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 248
2 a kap. 4 § ML, 251
2 a kap. 5 § ML, 252
2 a kap. 6 § 1–2 st. ML, 252
2 a kap. 6 § 2 st. ML, 299
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 257, 259
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 254
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 215
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 256
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 221
2 a kap. 9 § ML, 255
2 a kap. 10 § ML, 255
- 3 kap. 1 § ML, 93
3 kap. 1 § 1 st. 5 p. ML, 519
3 kap. 1 § 2 st. ML, 1163
3 kap. 1 § 3 st. ML, 241
- 3 kap. 1 a § ML, 93
3 kap. 2 § ML, 709, 797, 945
3 kap. 2 § 1 st. ML, 718
3 kap. 2 § 2 st. ML, 718
3 kap. 3 § ML, 709, 715, 743
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 732
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 732
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 732
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 733
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 738
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 743
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 744
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 744
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 744
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 745
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 745, 944
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 746
3 kap. 3 § 2 st. ML, 735, 806
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 746
3 kap. 3 § 3 st. 1–2 p. ML, 806
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 806
3 kap. 4 § ML, 887, 904, 906
3 kap. 5 § ML, 888
3 kap. 6 § ML, 904
3 kap. 7 § ML, 906, 912
3 kap. 8 § ML, 920
3 kap. 8 § 1 st. ML, 923
3 kap. 8 § 2 st. ML, 928
3 kap. 8 § 3 st. ML, 923
3 kap. 9 § ML, 124
3 kap. 9 § 1 st. ML, 1093
3 kap. 9 § 2 st. ML, 744, 1093
3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML, 1108
3 kap. 9 § 3 st. ML, 1100
3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, 1108
3 kap. 10 § ML, 1111
3 kap. 10 a § ML, 81, 1121
3 kap. 10 b § ML, 81
3 kap. 10 b–c §§ ML, 1124
3 kap. 10 c § ML, 81
3 kap. 11 § ML, 963
3 kap. 11 § 1 p. ML, 976, 1001
3 kap. 11 § 2 p. ML, 983
3 kap. 11 § 3 p. ML, 985

- 3 kap. 11 § 4 p. ML, 985, 990
 3 kap. 11 § 5 p. ML, 928, 991
 3 kap. 11 § 6 p. ML, 928, 990, 992
 3 kap. 11 a § ML, 745, 931
 3 kap. 13 § ML, 1016
 3 kap. 14 § ML, 1020
 3 kap. 16 § ML, 33, 1016
 3 kap. 17 § ML, 1016
 3 kap. 18 § ML, 984, 991, 1025
 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 1022
 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 1022
 3 kap. 19 § 2 st. ML, 1026
 3 kap. 20 § ML, 1026
 3 kap. 21 § ML, 287, 877
 3 kap. 21 a § ML, 884
 3 kap. 22 § ML, 886
 3 kap. 23 § ML, 1071
 3 kap. 23 § 1 ML, 97
 3 kap. 23 § 2 p. ML, 97
 3 kap. 23 § 4 p. ML, 99
 3 kap. 23 § 5 p. ML, 100
 3 kap. 23 § 6 p. ML, 102
 3 kap. 23 § 7 p. ML, 103
 3 kap. 23 a § ML, 104
 3 kap. 24 § ML, 855, 1131
 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1131
 3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1133
 3 kap. 24 § 3 st. ML, 1135
 3 kap. 25 § ML, 412, 616, 1137, 1193
 3 kap. 26 a § ML, 864, 1167
 3 kap. 26 a–c §§ ML, 521
 3 kap. 26 b § ML, 1167
 3 kap. 26 c § ML, 1168
 3 kap. 29 § ML, 107
 3 kap. 30 § ML, 107
 3 kap. 30 § 1 st. ML, 277, 1163
 3 kap. 30 § 2 st. ML, 217, 307
 3 kap. 30 § 3 st. ML, 278
 3 kap. 30 a § ML, 217, 227, 296
 3 kap. 30 a § 1 st. ML, 280
 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 229, 259
 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 233
 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML, 236, 1168
 3 kap. 30 a § 2 st. ML, 234
 3 kap. 30 a § 3 st. ML, 1168
 3 kap. 30 a § 4 st. ML, 239
 3 kap. 30 b § ML, 259, 297
 3 kap. 30 d § ML, 303
 3 kap. 30 d § 1 st. ML, 256
 3 kap. 30 d § 2 st. ML, 256
 3 kap. 30 e § ML, 107, 315
 3 kap. 30 f § ML, 257, 1087
 3 kap. 30 g § ML, 108, 315
 3 kap. 31 § ML, 108, 238, 1170
 3 kap. 31 a § ML, 109, 238, 1171
 3 kap. 32 § ML, 315
 4 kap. 1 § 1 p. ML, 157, 183
 4 kap. 1 § 2 p. ML, 158
 4 kap. 1–8 §§ ML, 153
 4 kap. 2 § ML, 180, 486
 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 169
 4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 169
 4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 170
 4 kap. 5 § ML, 170
 4 kap. 6–7 §§ ML, 171
 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 197
 4 kap. 7 § 2 st. ML, 178
 4 kap. 7 § 3 st. ML, 172
 4 kap. 8 § ML, 180, 183, 185
 5 kap. 1 § 1 st. ML, 311
 5 kap. 1 § 2 st. ML, 311
 5 kap. 1 § 3 st. ML, 268, 311, 352
 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 212, 232, 248, 259, 288
 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 213, 293
 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 216
 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 217, 1089
 5 kap. 2 § 3 st. ML, 220
 5 kap. 2–3 §§ ML, 262
 5 kap. 2 a § ML, 212, 220, 232
 5 kap. 2 b § ML, 222
 5 kap. 2 c § 1 st. ML, 224
 5 kap. 2 c § 2 st. ML, 224
 5 kap. 2 d § ML, 225
 5 kap. 3 § ML, 222, 248, 290

- 5 kap. 3 a § ML, 213, 262
5 kap. 3 a § 1 st. 1–2 p. ML, 288
5 kap. 3 a § 1 st. 1–3 p. ML, 263
5 kap. 3 a § 1 st. 4 p. ML, 268, 880
5 kap. 3 a § 1 st. 5 p. ML, 269
5 kap. 3 a § 1 st. 6–6 a p. ML, 271
5 kap. 3 a § 1 st. 7 p. ML, 271, 870,
872
5 kap. 3 a § 1 st. 8 p. ML, 272
5 kap. 3 a § 3 st. ML, 270
5 kap. 4 § ML, 318
5 kap. 4 § 1 p. ML, 318
5 kap. 4 § 2 p. ML, 319
5 kap. 5 § ML, 323
5 kap. 5 § 2 st. ML, 325
5 kap. 6 § ML, 328
5 kap. 6 § 2 st. ML, 329
5 kap. 7 § ML, 332
5 kap. 8 § ML, 334, 799
5 kap. 9 § 1 st. ML, 338
5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 305
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 306
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, 343
5 kap. 12 § ML, 350
5 kap. 13 § ML, 352
5 kap. 14 § ML, 354
5 kap. 15 § ML, 355
5 kap. 16 § 1 p. ML, 359
5 kap. 16 § 2 p. ML, 360
5 kap. 16–17 §§ ML, 357
5 kap. 17 § 1 st. ML, 359
5 kap. 17 § 2 st. ML, 362
5 kap. 18 § ML, 357
5 kap. 18 § 10 p. ML, 359
5 kap. 18 § 12 p. ML, 361
5 kap. 19 § 1 p. ML, 363, 744
5 kap. 19 § 2 p. ML, 364
5 kap. 19 § 3 p. ML, 366
5 kap. 19 § 4 p. ML, 367
5 kap. 19 § 5 p. ML, 368
6 kap. 1 § ML, 187
6 kap. 2 § ML, 192
6 kap. 3 § ML, 195, 1185
6 kap. 4 § ML, 195
6 kap. 6 § ML, 195
6 kap. 7 § ML, 112, 196, 333, 596
6 kap. 8 § ML, 197
6 a kap. ML, 197
6 a kap. 2 § 3 st. ML, 127
7 kap. 1 § ML, 425
7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 427
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 428, 963,
1084
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 429
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 429, 997
7 kap. 1 § 3 st. ML, 963, 1010
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 434, 963
7 kap. 1 § 3 st. 1–2 p. ML, 433
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 439, 963, 984,
991, 1008, 1013, 1030
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 440
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 441
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 442, 1007
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 442, 984, 986
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 442, 1011
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 443, 993,
1001, 1005
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 443, 1001,
1011
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 443
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 444
7 kap. 2 § 1 st. ML, 372, 378, 392
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, 392
7 kap. 3 § 1 p. ML, 378
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 385
7 kap. 3 § 2 b p. ML, 387
7 kap. 3 § 3 p. ML, 392
7 kap. 3 § 4 p. ML, 393
7 kap. 3 a § ML, 395
7 kap. 3 b § ML, 396
7 kap. 3 c § ML, 28, 378
7 kap. 3 d § ML, 397

- 7 kap. 4 § ML, 391
 7 kap. 5 § ML, 392, 752, 779, 781
 7 kap. 5 § 1 st. ML, 793
 7 kap. 5 § 2 st. ML, 793
 7 kap. 5 § 3 st. ML, 270
 7 kap. 6 § 1 st. ML, 1191
 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 402
 7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 402
 7 kap. 6 § 2 st. ML, 402, 1191
 7 kap. 6 § 3 st. ML, 410, 1192
 7 kap. 6 § 4 st. ML, 407, 409
 7 kap. 7 § ML, 400
 7 kap. 8 § ML, 393
 7 kap. 8 § 1 st. ML, 393
 7 kap. 9 § ML, 394
 7 kap. 11 § ML, 394
- 8 kap. 2 § ML, 449
 8 kap. 2 § 1 st. ML, 503, 773
 8 kap. 2 § 2 st. ML, 507
 8 kap. 3 § ML, 450, 478
 8 kap. 3 § 2 st. ML, 487, 876
 8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 481
 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 423, 481
 8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 423, 482
 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 484, 825
 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 484, 539, 847
 8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 485, 785
 8 kap. 5 § ML, 499
 8 kap. 8 § ML, 466
 8 kap. 9 § ML, 1036
 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. och 10 § ML, 490
 8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 499
 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 270, 499
 8 kap. 10 § 1 st. ML, 733
 8 kap. 11 § ML, 487, 1135
 8 kap. 13–14 §§ ML, 467, 477
 8 kap. 13 a § ML, 1010
 8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML, 478
 8 kap. 15 § ML, 854, 862
 8 kap. 15–16 §§ ML, 490, 857
 8 kap. 16 § ML, 860, 863
 8 kap. 16 § 1 p. ML, 868
 8 kap. 17 § ML, 499
- 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML, 499
 8 kap. 19 § ML, 500, 814
 8 kap. 19 § 1 st. ML, 785
 8 kap. 19 § 2 st. ML, 785
 8 kap. 19 § 4 st. 3 p. ML, 814
 8 kap. 20 § ML, 557
- 8 a kap. 1 § ML, 532
 8 a kap. 2 § ML, 534
 8 a kap. 3 § ML, 537, 538, 540
 8 a kap. 4 § ML, 541
 8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 831
 8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 537
 8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 832
 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 556, 1194
 8 a kap. 5 § ML, 544
 8 a kap. 5 § 2 p. ML, 831
 8 a kap. 6 § ML, 546
 8 a kap. 7 § ML, 548
 8 a kap. 7 § 2 st. ML, 833
 8 a kap. 7 § 3 st. ML, 547
 8 a kap. 7 § 4 st. ML, 549
 8 a kap. 8 § ML, 549
 8 a kap. 9 § ML, 551
 8 a kap. 10 § ML, 548
 8 a kap. 11 § ML, 551
 8 a kap. 12 § ML, 553, 836
 8 a kap. 12 § 1 st. ML, 832
 8 a kap. 13 § ML, 544, 556
 8 a kap. 14 § ML, 538, 540
 8 a kap. 15 § ML, 557
 8 a kap. 15–17 §§ ML, 833
 8 a kap. 16 § ML, 558
 8 a kap. 17 § 1 st. ML, 558, 816
 8 a kap. 17 § 2 st. ML, 560
- 9 kap. 1 § ML, 170, 799, 806, 845
 9 kap. 2 § ML, 553, 804, 806, 846
 9 kap. 3 § ML, 823
 9 kap. 4 § 1 st. ML, 811
 9 kap. 4 § 2 st. ML, 811
 9 kap. 4–5 §§ ML, 811
 9 kap. 5 § ML, 811, 846
 9 kap. 6 § ML, 827

9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 827, 834
 9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 828, 834
 9 kap. 6 § 2 st. ML, 828, 846
 9 kap. 6 § 3 st. ML, 829
 9 kap. 7 § 1 st. ML, 812, 829, 847
 9 kap. 7 § 2 st. ML, 828, 847
 9 kap. 8 § ML, 450, 818
 9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 823
 9 kap. 9 eller 11–13 §§ ML, 833
 9 kap. 10 § ML, 833
 9 kap. 10 § 2 p. ML, 836
 9 kap. 11 § ML, 835
 9 kap. 12 § ML, 837
 9 kap. 13 § ML, 539, 837

9 a kap. 1 § ML, 872, 1067
 9 a kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1087
 9 a kap. 1 § 2 st. ML, 1067
 9 a kap. 2 § ML, 1065, 1085
 9 a kap. 3 § ML, 1066, 1085
 9 a kap. 4 § ML, 1068
 9 a kap. 5 § ML, 997, 1071
 9 a kap. 6 § ML, 1071
 9 a kap. 7 § ML, 1072
 9 a kap. 8 § ML, 1068
 9 a kap. 9 § ML, 1072, 1085
 9 a kap. 9 § 3 st. ML, 1086
 9 a kap. 10 § ML, 1073
 9 a kap. 11–12 §§ ML, 1073
 9 a kap. 13 § ML, 1085
 9 a kap. 14 § ML, 1085
 9 a kap. 15 § ML, 1091
 9 a kap. 16 § ML, 582, 1089
 9 a kap. 19 § ML, 1076, 1087

9 b kap. 1 § ML, 1040
 9 b kap. 2 § 1 st. ML, 1048
 9 b kap. 3 § ML, 1056
 9 b kap. 4 § 1 st. ML, 1057
 9 b kap. 5 § ML, 1061
 9 b kap. 5 § 1 st. ML, 582
 9 b kap. 6 § ML, 1062

9 c kap. 1 § 1 st. ML, 1150

9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1151
 9 c kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1150
 9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 1154
 9 c kap. 1 § 2 st. ML, 1149
 9 c kap. 2 § ML, 1154
 9 c kap. 3 § ML, 198, 1150
 9 c kap. 4 § ML, 1160
 9 c kap. 5 § ML, 80, 1157
 9 c kap. 6 § ML, 1158
 9 c kap. 7 § ML, 1151
 9 c kap. 8 § 1 st. ML, 1151
 9 c kap. 8 § 2 st. ML, 1151
 9 c kap. 9 § ML, 1150

10 kap. 1 § ML, 508
 10 kap. 1–3 §§ ML, 508
 10 kap. 2 § ML, 510
 10 kap. 3 § ML, 509
 10 kap. 4 a § ML, 509
 10 kap. 5 § ML, 520, 1171
 10 kap. 6 § ML, 1165
 10 kap. 6 och 7 §§ ML, 1167
 10 kap. 6–8 §§ ML, 521
 10 kap. 7 § ML, 1166
 10 kap. 8 § ML, 1166
 10 kap. 9 § ML, 522
 10 kap. 11 § ML, 527
 10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 1123
 10 kap. 11 e § ML, 528
 10 kap. 11 f § ML, 528
 10 kap. 12 § ML, 529, 1124
 10 kap. 13 § ML, 509, 525, 529
 10 kap. 13 a § ML, 509
 10 kap. 13 b § ML, 509

11 kap. 1 § ML, 29, 570, 573, 814
 11 kap. 1 § 2 st. ML, 757
 11 kap. 2 § ML, 571, 572
 11 kap. 3 § ML, 572, 757
 11 kap. 3 § 2 st. ML, 575
 11 kap. 4 § ML, 572
 11 kap. 5 § ML, 574
 11 kap. 6 § ML, 575
 11 kap. 7 § 1 st. ML, 569

11 kap. 7 § 2 st. ML, 576
11 kap. 8 § ML, 501, 576, 590, 814
11 kap. 8 § 12 p. ML, 236
11 kap. 8 § 13 p. ML, 1062, 1090
11 kap. 9 § ML, 584, 814, 1090
11 kap. 9 § 1 st. ML, 586
11 kap. 10 § ML, 31, 403, 588, 590,
591
11 kap. 11 § 1 st. ML, 592
11 kap. 11 § 2 st. ML, 592
11 kap. 11 § 3 st. ML, 592

13 kap. 6 § ML, 603, 609
13 kap. 6 och 13 §§ ML, 622
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 817
13 kap. 7 § ML, 626
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 601
13 kap. 8 § ML, 603, 757, 760
13 kap. 8 a § ML, 616
13 kap. 8 b § ML, 626
13 kap. 8 b § 1 st. ML, 626
13 kap. 8 c § ML, 627
13 kap. 9 § ML, 622
13 kap. 10 § ML, 1186, 1189
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 618
13 kap. 11 § ML, 617
13 kap. 12 § ML, 622, 784, 787
13 kap. 13 § ML, 783
13 kap. 14 § ML, 619, 621, 757, 760
13 kap. 15 § ML, 629
13 kap. 16 § ML, 609
13 kap. 16 § 1 p. ML, 623
13 kap. 17 § ML, 618, 626
13 kap. 18 § ML, 757
13 kap. 19 § ML, 622
13 kap. 20 § ML, 620, 757
13 kap. 21 § ML, 625, 1186
13 kap. 22 § ML, 623, 1190
13 kap. 24 § ML, 409
13 kap. 24 § 2 st. ML, 617
13 kap. 24 och 26 §§ ML, 407
13 kap. 25 § ML, 618, 622
13 kap. 25 § 2 st. ML, 1190, 1192
13 kap. 25 a § ML, 253, 299

13 kap. 26 § ML, 628
13 kap. 27 § ML, 628
13 kap. 28 § ML, 84, 628, 773
13 kap. 28 a § ML, 556, 560
13 kap. 28 a § 1 st. ML, 836
13 kap. 28 b § ML, 818

19 kap. 1 § ML, 512
19 kap. 2 § ML, 514
19 kap. 4 § ML, 514
19 kap. 6 § ML, 514
19 kap. 7 § ML, 511
19 kap. 8 § ML, 512, 514
19 kap. 15 § ML, 516
19 kap. 17 § ML, 516
19 kap. 18 § ML, 516
19 kap. 19 § ML, 515
19 kap. 20 § ML, 515
19 kap. 21 § ML, 515
19 kap. 23 § ML, 517
19 kap. 24 § ML, 511
19 kap. 25 § ML, 517
19 kap. 26 § ML, 517
19 kap. 27 § ML, 518
19 kap. 28 § ML, 518
19 kap. 29 § ML, 518
19 kap. 31 § ML, 519
19 kap. 32 § ML, 520
19 kap. 33 § ML, 520
19 kap. 34 § 3 st. ML, 511
19 kap. 35 § ML, 529, 609
19 kap. 36 § 2 st. ML, 522

20 kap. 1 § 1 st. ML, 516
20 kap. 2 § ML, 516
20 kap. 3 § ML, 518
20 kap. 4 § M, 518

Rådets förordning (1777/2005)

Artikel 3.1 rådsförordning, 123
Artikel 3.2 rådsförordning, 117
Artikel 5 rådsförordning, 352
Artikel 11 rådsförordning, 361
Artikel 12 rådsförordning, 361

Artikel 13 rådsförordning, 373
Artikel 14 rådsförordning, 922
Artikel 15 rådsförordning, 1123
Artikel 17 rådsförordning, 272
Artikel 18 rådsförordning, 500
Artikel 19.1 rådsförordning, 1123
Artikel 19.2 rådsförordning, 1123
Artikel 21 rådsförordning, 241
Artikel 22 rådsförordning, 221

Skattebetalningsförordningen

6 § SBF, 217, 278
7 § SBF, 834

Skattebetalningslagen

1 kap. 7 § SBL, 595

3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL, 251, 1183
3 kap. 1 § 1 st. 2–5 p. SBL, 1125
3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL, 289, 1183
3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL, 257, 1183
3 kap. 1 § 1 st. 5 b p. SBL, 316
3 kap. 2 § SBL, 70, 845

10 kap. 9 § 4 p. SBL, 70
10 kap. 11 § SBL, 71
10 kap. 14 § SBL, 71
10 kap. 14 a § SBL, 71
10 kap. 14 b § SBL, 71
10 kap. 15 § SBL, 71
10 kap. 16 § SBL, 71
10 kap. 31 § SBL, 70
10 kap. 32 § SBL, 247
10 kap. 32 § 1 st. SBL, 70
10 kap. 32 § 2 st. SBL, 70
10 kap. 33 § SBL, 71
10 kap. 35 § SBL, 72
10 kap. 35 a § SBL, 72
10 kap. 35 b § SBL, 72

10 a kap. SBL, 72, 1184

14 kap. 1 a § SBL, 1127
14 kap. 2 § SBL, 481, 547

18 kap. 4 b § SBL, 521, 1172

23 kap. 1 § SBL, 596
23 kap. 3 § SBL, 192, 847
23 kap. 4 § SBL, 1184

Upphovsrättslagen

1 § URL, 965, 975
2 § URL, 966
4 § URL, 967, 970, 972
5 § URL, 967, 973
7 § 1 st. URL, 967
9 § URL, 975
9 § 1 st. URL, 971
12 § URL, 1000
20 § URL, 998
26 a § URL, 975
26 b § URL, 975
26 n § URL, 998
45 § URL, 973
46 § URL, 973
47 § URL, 973
48 § URL, 974

Övriga författningar

2 kap. 11 § KonkL, 1188
14 kap. 11 § KonkL, 618, 1194
2 kap. 5 § lag (1994:1551), 278
4 § lag (2005:807), 107
15 § lag om omräkningsförfarande,
595
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 203
4 kap. LYHS, 893
1 kap. 2 § sjölag, 36, 877
1 kap. 8 § skollag, 921
5 kap. 13 § tulllag, 483

Rättsfallsregister

EU-domstolen

1962–1986

26/62, van Gend & Loos, 63
6/64, Costa v. ENEL, 64
51/76, Verbond nederlandse
ondernemingen, 534
154/80, Aardappelenbewaarpplaats, 119
8/81, Becker, 64
89/81, Hong Kong Trade, 60, 112,
155, 472
283/81, CILFIT, 57
14/83, von Colson, 64
268/83, Rompelman, 154, 452, 522
168/84, Berkholz, 1175
215/85, Balm, 61
235/85, kommissionen mot
Nederländerna, 162, 172
353/85, kommissionen mot
Storbritannien, 893
102/86, Apple and Pear, 120, 139

1987

203/87, kommissionen mot Italien, 63
230/87, Naturally Yours Cosmetics,
414
231/87 och 129/88, Carpaneto och
Rivergaro, 176
C-342/87, Genius Holding, 504, 1081
348/87, SUFA, 104

1988

50/88, Kühne, 143
173/88, Morten Henriksen, 738, 739,
742, 743

C-320/88, Shipping and Forwarding
Enterprise Safe, 85, 114, 115

1989

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 177
C-106/89, Marleasing, 64
C-185/89, Velker, 264, 268

1990

C-60/90, Polysar, 156, 168
C-97/90, Lennartz, 156, 453, 455, 532,
533
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla,
162, 177

1991

C-163/91, Van Ginkel, 1040, 1045
C-193/91, Mohsche, 149, 388
C-333/91, Sofitam, 122, 156, 472

1992

C-10/92, Balocchi, 64
C-63/92, Lubbock Fine, 722
C-111/92, Lange, 265, 277
C-291/92, Armbrecht, 62, 147, 455

1993

C-16/93, Tolsma, 119, 139, 1028
C-33/93, Empire Stores, 414
C-62/93, BP Soupergaz, 64

1994

C-4/94, BLP Group, 453, 461

C-110/94, Inzo, 61, 156, 522
C-155/94, Wellcome Trust, 61, 156,
168, 461
C-215/94, Mohr, 136
C-230/94, Renate Enkler, 149, 155,
388, 389, 453, 523
C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien,
1028, 1029
C-286/94, Garage Molenheide, 60
C-306/94, Régie dauphinoise, 461
C-317/94, Elida Gibbs, 404, 406
C-327/94, Dudda, 343, 344

1995

C-2/95, SDC, 1095, 1100, 1104
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 523
C-80/95, Harnas & Helm, 156, 461
C-167/95, Linthorst, 329, 351, 358
C-190/95, ARO Lease, 1175, 1181
C-258/95, Fillibeck, 112, 147, 150,
486
C-260/95, DFDS, 1057, 1175, 1178
C-283/95, Fischer, 61, 101
C-346/95, Blasi, 734, 735
C-384/95, Landboden-Agrardienste,
136

1996

C-60/96, kommissionen mot Frankrike,
62
C-63/96, Skripalle, 386
C-145/96, Hoffmann, 358
C-172/96, First National Bank of
Chicago, 123, 139, 1098
C-308/96 och C-94/97, Madgett och
Baldwin, 1046
C-349/96, Card Protection Plan, 61,
398, 766, 981, 982, 1112, 1113

1997

C-48/97, Kuwait Petroleum, 144, 145
C-134/97, Victoria Film, 57
C-216/97, Gregg, 61, 914

C-276/97, kommissionen mot
Frankrike, 174
C-358/97, kommissionen mot Irland,
174
C-359/97, kommissionen mot
Storbritannien och Nordirland, 174,
717, 745
C-381/97, Belgocodex, 798
C-408/97, kommissionen mot
Nederländerna, 174

1998

C-12/98, Far, 798
C-23/98, Heerma, 191
C-98/98, Midland Bank, 451, 453
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa,
156, 523
C-260/98, kommissionen mot
Grekland, 174
C-338/98, kommissionen mot
Nederländerna, 862
C-384/98, D, 890, 892
C-396/98, Grundstücksgemeinschaft
Schlosstrasse, 60, 156, 524
C-400/98, Breitsohl, 60, 156, 523
C-408/98, Abbey National, 451, 617
C-409/98, Mirror Group, 722
C-415/98, Bakcsi, 143, 148, 453, 455
C-427/98, kommissionen mot
Tyskland, 404
C-446/98, Fazenda Pública, 174
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 503,
504, 1081
C-455/98, Kaupo Salumets, 61, 265,
277
C-481/98, kommissionen mot
Frankrike, 61

1999

C-34/99, Primback, 380
C-76/99, kommissionen mot Frankrike,
904

C-83/99, kommissionen mot Spanien, 745
C-86/99, Freemans, 407
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 722
C-142/99, Floridienne och Berginvest, 122, 156, 472
C-150/99, Lindöpark, 66
C-240/99, Skandia, 1113, 1115
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 144, 386
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 717
C-380/99, Bertelsmann, 414
C-398/99, Yorkshire, 404
C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 379, 1028
C-498/99, Town & County Factors, 124

2000

C-16/00, Cibo, 122, 452, 459
C-141/00, Kügler, 897, 910, 914
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 120
C-184/00, Office des produits wallons, 382
C-235/00, CSC Financial Services, 1095, 1100, 1101, 1104
C-269/00, Seeling, 147, 388, 455, 723
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 920
C-315/00, Maierhofer, 712, 800
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 381

2001

C-8/01, Taksatorringen, 104, 1116
C-45/01, Dornier, 895, 898
C-77/01, EDM, 123, 128, 129, 154, 156, 194, 452, 461
C-149/01, First Choice Holidays, 1051
C-185/01, Auto Lease Holland, 118
C-212/01, Unterpertinger, 890, 892

C-275/01, Sinclair Collis, 337, 723, 729, 730
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 1099
C-307/01, d'Ambrumenil, 890, 892
C-397/01, Pfeiffer, 64
C-442/01, KapHag, 122
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, 545
C-497/01, Zita Modes, 1137, 1139, 1140, 1142, 1143, 1146

2002

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 426
C-137/02, Faxworld, 199, 452, 524
C-152/02, Terra Baubedarf, 614, 620, 623
C-255/02, Halifax, 60, 112
C-320/02, Stenholmen, 1070
C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, 533
C-382/02, Cimber Air, 267
C-419/02, BUPA Hospitals, 88
C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, 65, 738, 742, 743
C-453/02 och C-462/02, Linneweber, 101
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 382

2003

C-8/03, BBL, 156
C-25/03, HE, 456
C-32/03, I/S Fini H, 155
C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, 112
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 798
C-284/03, Temco Europe, 717, 800
C-291/03, MyTravel, 1047
C-354/03, Optigen, 505
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 143, 148

C-434/03, Tijmens, 455
C-435/03, BATI och Newman, 117
C-452/03, RAL, 347
C-465/03, Kretztechnik, 122, 462
C-472/03, Arthur Andersen, 1116
C-498/03, Kingcrest, 908, 910

2004

C-41/04, Levob Verzekeringen och
OV Bank, 358, 399
C-58/04, Köhler, 222
C-63/04, Centralan Property, 115
C-169/04, Abbey National, 1109
C-181/04–C-183/04, Elmeka, 268, 364
C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki,
146, 542, 799
C-200/04, iSt, 1041
C-210/04, FCE Bank, 129, 201, 321,
1182
C-245/04, EMAG Handel Eder, 261,
303
C-280/04, Jyske Finans, 1068, 1132
C-284/04, T-Mobile Austria, 156
C-369/04, Hutchison 3G, 156, 172
C-394/04, Ygeia, 903
C-409/04, Teleos, 61, 229, 285, 505,
1078
C-415/04, Stichting Kinderopvang
Enschede, 911
C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle,
178
C-439/04 och C-440/04, Kittel, 504,
505
C-443/04 och C-444/04, Sollevold, 898

2005

C-35/05, Reemtsma
Cigarettenfabriken, 510
C-72/05, Wollny, 149, 388, 455
C-89/05, United Utilities, 100, 102
C-98/05, De Danske Bilimportører,
374
C-106/05, L.u.P., 904

C-111/05, AB NN, 214, 399, 762
C-114/05, Gillan Beach, 344, 348
C-146/05, Collée, 280
C-166/05, Heger, 334, 337
C-184/05, Twoh International, 280
C-240/05, Eurodental, 228, 451, 527
C-277/05, Société thermale d'Eugénie-
les-Bains, 121
C-363/05, JP Morgan, 1108
C-401/05, VDP Dental Laboratory,
906
C-434/05, Horizon College, 923
C-435/05, Investrand, 453
C-442/05, Zweckverband zur
Trinkwasserversorgung und
Abwasserbeseitigung Torgau-
Westelbien, 176
C-445/05, Haderer, 923
C-453/05, Ludwig, 1097, 1105

2006

C-13/06, kommissionen mot Grekland,
1113
C-73/06, Planzer Luxembourg, 1175,
1176, 1179
C-97/06, Navicon, 262, 274, 883
C-271/06, Netto Supermarkt, 285
C-355/06, van der Steen, 162
C-408/06, Götz, 178
C-437/06, Securenta, 452, 472
C-451/06, Walderdorff, 717

2007

C-124/07, Beheer, 1117
C-253/07, Canterbury Hockey Club
och Canterbury Ladies Hockey
Club, 931, 942
C-288/07, Isle of Wight Council m.fl.,
178
C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen
TRR Trygghetsrådet, 168, 319
C-371/07, AstraZeneca, 148, 1036

C-407/07, Stichting Centraal
Begeleidingsorgaan voor de
Intercollegiale Toetsing, 104

C-460/07, Puffer, 456

C-515/07, VNLTO, 457, 473

C-572/07, RLRE Tellmer Property,
726

2008

C-29/08, AB SKF, 461, 462

C-102/08, SALIX, 179

C-242/08, Swiss Re Germany
Holding, 1115

C-246/08, kommissionen mot Finland,
156

C-267/08, SPÖ Landesorganisation,
156

Hovrätterna

HovR NN 1998-01-29, Ö 679/97, 822

Högsta domstolen

HD 2002-06-14, Ö182-01, 822

Kammarrätten i Göteborg

KRNG 1986-12-30, 2499–2502-1985,
884

KRNG 1996-11-14, 3964-1995, 1147

KRNG 1997-03-21, 4897-1996, 1144

KRNG 1997-10-17, 7705-1996, 728

KRNG 1997-11-05, 8656-1995, 1147

KRNG 1998-07-02, 2525–2526-1995,
758

KRNG 1999-06-23, 8162-1998, 409

KRNG 2000-04-20, 3253-1997, 953

KRNG 2001-06-07, 2356-1999, 759

KRNG 2001-06-11, 8366-1998, 471

KRNG 2001-10-18, 636-2000, 495

KRNG 2001-10-18, 6711–6714-2000,
495, 498

KRNG 2002-04-18, 4629–4635-2001,
894

KRNG 2002-09-02, 6485-2001, 960

KRNG 2003-01-08, 2811-2000, 753

KRNG 2003-04-07, 6649-2001, 857

KRNG 2003-10-08, 5817–5825-01,
165

KRNG 2003-12-17, 3503–3505-02,
1088

KRNG 2004-02-26, 780–786-03, 853

KRNG 2004-02-26, 2518-03, 853

KRNG 2004-06-30, 803–804-02, 1145

KRNG 2004-07-08, 7188–7194-03, 165

KRNG 2004-09-09, 3824-04, 493

KRNG 2004-09-09, 4062-03, 66

KRNG 2005-06-10, 5828-04, 935

KRNG 2005-06-23, 1340–1341-04,
859

KRNG 2005-10-18, 890–892-04, 1081

KRNG 2005-11-23, 4787-04, 803

KRNG 2005-12-30, 7561-03 och
7563-03, 209

KRNG 2006-02-22, 3694-04, 943

KRNG 2007-05-29, 504-505-06, 929

KRNG 2007-06-01, 706–708-06, 1143

KRNG 2007-11-22, 7055-06, 505

KRNG 2008-02-25, 1423-06, 935, 937

KRNG 2008-12-03, 3529-06, 825

KRNG 2008-12-09, 6276-06, 742

KRNG 2009-05-15, 1649-07, 274

KRNG 2009-10-01, 3471–3473-09,
935

KRNG 2009-12-04, 1059–1060-09,
505

KRNG 2009-12-21, 5237-07, 282

Kammarrätten i Jönköping

KRNJ 1994-12-14, 1503-1993, 879

KRNJ 1996-04-04, 2835-1993, 1144

KRNJ 1997-03-10, 2446-1995, 988

KRNJ 1997-04-08, 6323-1994, 1147

KRNJ 1997-09-26, 4980-1996, 983

KRNJ 2002-01-14, 3744–3745-1999,
759

KRNJ 2002-10-11, 540-1999, 495

KRNJ 2003-10-01, 261-2001, 882

KRNJ 2004-01-27, 2039-01, 960
 KRNJ 2004-09-01, 2651-02, 947
 KRNJ 2004-12-02, 157-158-02, 790
 KRNJ 2004-12-15, 3312-02, 933
 KRNJ 2005-05-30, 1604-1607-04,
 1080
 KRNJ 2005-06-14, 3965-04, 1145
 KRNJ 2005-09-07, 2945-03, 731
 KRNJ 2005-11-22, 1914-1915-04, 66
 KRNJ 2006-04-28, 3608-04, 715
 KRNJ 2006-11-15, 910-913-06, 1077
 KRNJ 2006-11-15, 1576-1577-05,
 1077
 KRNJ 2006-11-15, 2855-06, 1077
 KRNJ 2006-11-21, 1422-1423-05, 934
 KRNJ 2007-02-02, 2170-06, 141
 KRNJ 2007-02-07, 1718-1719-06, 182
 KRNJ 2007-04-05, 4361-06, 454
 KRNJ 2007-08-29, 2169-06, 475
 KRNJ 2007-09-12, 2962-2963-06,
 150
 KRNJ 2007-10-15, 50-07, 393
 KRNJ 2007-11-02, 577-578-07, 790
 KRNJ 2007-11-15, 1818-07, 182
 KRNJ 2007-11-20, 1453-1455-07,
 164
 KRNJ 2008-03-19, 1702-07, 1089
 KRNJ 2009-01-16, 2316-2317-07,
 789
 KRNJ 2009-01-21, 1919-1922-08,
 401
 KRNJ 2009-09-11, 495-497/09, 407

Kammarrätten i Stockholm

KRNS 1972-06-05, 6278-6279-1971,
 199
 KRNS 1982-08-06, 6367-1981, 878
 KRNS 1988-10-12, 631-1987, 194
 KRNS 1996-02-29, 10875-79-1994,
 1035
 KRNS 1997-03-12, 8376-8377/94, 102
 KRNS 1997-11-20, 813-814-1996,
 1036

KRNS 1998-06-03, 5175-5177-1997,
 1186
 KRNS 1998-10-02, 2889-1997, 893
 KRNS 1998-10-02, 5057-5060-1997,
 893
 KRNS 1998-10-02, 5061-5064-1997,
 893
 KRNS 1999-02-02, 2818-2819-1998,
 445
 KRNS 1999-05-06, 4197-1998, 1031
 KRNS 1999-05-06, 4197-1998, 6136-
 6139-1998, 917
 KRNS 1999-05-06, 6136-6139-1998,
 1031
 KRNS 1999-08-31, 8509-1998, 1145
 KRNS 1999-10-19, 4854-1998 och
 4945-1998, 116
 KRNS 2000-03-16, 1146-1999, 1004
 KRNS 2000-10-17, 6450-6451-1998,
 116
 KRNS 2001-02-01, 3982-3984-1999,
 130
 KRNS 2001-09-28, 5052-2000, 1004
 KRNS 2001-10-30, 1214-2000, 1010
 KRNS 2001-12-19, 2979-2000, 1005
 KRNS 2002-03-05, 4885-2000, 775
 KRNS 2002-11-01, 3522-2001, 900
 KRNS 2003-10-28, 8096-8097-00,
 480
 KRNS 2003-12-15, 957-2002, 1176
 KRNS 2003-12-23, 7582-01, 219
 KRNS 2004-06-15, 4890-2000, 1096
 KRNS 2004-06-15, 4891-2000, 1096
 KRNS 2004-06-15, 4892-2000, 1096
 KRNS 2004-06-15, 4893-2000, 1096
 KRNS 2004-11-15, 411-03, 1005
 KRNS 2004-11-15, 413-03, 1005
 KRNS 2004-11-15, 735-03, 1004
 KRNS 2004-11-15, 737-03, 1004
 KRNS 2004-11-15, 739-740-03, 1004
 KRNS 2004-11-15, 743-03, 1004
 KRNS 2004-11-15, 744-03, 1006
 KRNS 2004-11-15, 863-03, 1006
 KRNS 2004-11-15, 866-03, 1006

KRNS 2004-11-15, 928–929-03, 1006
KRNS 2004-11-15, 2293-03, 1006
KRNS 2004-11-15, 3932–3933-03,
1006
KRNS 2005-04-12, 4792-04, 4792-04,
66
KRNS 2005-05-30, 2592-04, 493
KRNS 2005-07-07, 2606-04, 131
KRNS 2005-07-07, 2608-04, 131
KRNS 2005-07-08, 4313-04, 129
KRNS 2005-09-02, 7079-03, 494
KRNS 2005-09-16, 2638-05, 166, 454
KRNS 2005-12-22, 4072-03, 406
KRNS 2005-12-22, 4074-03, 406
KRNS 2006-03-17, 5004-05, 454
KRNS 2006-05-19, 3866–3870-05,
995
KRNS 2006-10-24, 4180-02, 1148
KRNS 2007-09-10, 3636-06, 220
KRNS 2007-11-19, 589-07, 1148
KRNS 2007-11-27, 2537-07 och 2538-
07, 164
KRNS 2007-12-03, 2696-06, 990
KRNS 2008-04-29, 1139-07, 505
KRNS 2008-04-29, 1141-07, 505
KRNS 2008-05-05, 8795–97-07, 1003
KRNS 2008-05-12, 6340-06, 804
KRNS 2008-11-21, 3782-07, 3785-07
och 3786-07, 726
KRNS 2008-12-01, 3561-07, 409
KRNS 2009-01-15, 5820–21-07, 472
KRNS 2009-02-06, 7051-07, 535, 823
KRNS 2009-09-17, 8564-08, 401
KRNS 2009-09-25, 6415-08, 506
KRNS 2009-09-29, 2980–2985-09,
377
KRNS 2009-10-01, 2426-09, 1182
KRNS 2009-10-13, 7265-08, 379

Kammarrätten i Sundsvall

KRSU 1995-05-19, 258-1994, 885
KRSU 1996-03-20, 5401-1994, 1009
KRSU 1999-09-02, 1476-1998, 446

KRSU 2000-03-22, 1410 och 1417-
1997, 790
KRSU 2002-09-11, 3561–3563-1999,
917
KRSU 2003-06-03, 1591-02, 165, 524
KRSU 2003-11-25, 250-02, 1035
KRSU 2004-08-03, 359-04, 1145
KRSU 2004-10-27, 1110-03, 493
KRSU 2004-12-30, 1120-02, 135
KRSU 2005-08-11, 707–708-05, 1069
KRSU 2006-06-19, 2729-05, 469
KRSU 2007-05-08, 1438-06, 1165
KRSU 2007-05-08, 1492-06, 471
KRSU 2007-08-29, 960-06 och 962-
06, 494
KRSU 2008-03-25, 1743-07, 244
KRSU 2008-04-07, 1650-07, 244
KRSU 2008-07-03, 992–995-07, 1205
KRSU 2008-07-03, 1068–1069-07,
1205
KRSU 2008-07-03, 1986–1988-07,
1205
KRSU 2009-11-04, mål nr 3725-08,
953

RK 1987:5, 1262

Länsrätterna (förvaltningsrätterna)

LR 2001-09-26, 1879–1880-00, 759

Regeringen

Regeringen 2009-09-24, Fi
2006/3611-3614, 1205
Regeringen 2009-09-24, Fi
2006/6781-3614, 1205
Regeringen 2009-12-03, Fi2006/3656,
1205

Regeringsrätten

RR 1977 Ba 42, 200
RR 1999-03-25, 1035-1997, 611
RR 1999-03-25, 3572-1997, 611
RR 1999-03-25, 3618-1997, 611

1300 *Rättsfallsregister*

RR 2001-10-17, 4453-2000, 126, 190
RR 2006-05-16, 1337-04, 463
RR 2006-06-26, 3980-03, 1011
RR 2009-06-02, 6792-08, 1106
RR 2009-09-22, 2609-09, 130
RR 2009-09-24, 2312-09, 1115
RR 2009-10-06, 3941-09, 935
RR 2009-10-28, 1267-09, 1102
RR 2009-10-28, 756-09, 444
RR 2009-11-18, 3751-09, 193
RR 2009-11-20, 5396-09, 374
RR 2009-11-23, 5395-09, 912
RR 2010-01-14, 5461-08, 740
RR 2010-01-14, 5461-09, 179

RÅ 1963:48, 1196
RÅ 1970 Fi 1465, 186
RÅ 1973 not. A13, 470
RÅ 1975 Aa 639, 380
RÅ 79 1:15, 186
RÅ 80 Aa 132, 1020
RÅ 81 1:56, 997
RÅ 83 1:26, 186
RÅ 1984 Aa 80, 1021
RÅ 84 Aa 132, 1021
RÅ 85 1:37, 162
RÅ 86 not. 675, 186
RÅ 1986 ref. 86, 411
RÅ 1986 ref. 169, 1261, 1262
RÅ 1986 ref. 178, 994
RÅ 1987 not. 186, 998
RÅ 1987 not. 603, 879
RÅ 1987 ref. 115, 200
RÅ 1987 ref. 163, 162
RÅ 1988 not. 642, 735, 737
RÅ 1988 ref. 102, 410, 1196
RÅ 1988 ref. 139, 715
RÅ 1988 ref. 144, 483
RÅ 1989 not. 278, 1017
RÅ 1989 ref. 86, 137, 381
RÅ 1991 not. 82, 735, 737
RÅ 1991 ref. 105, 373
RÅ 1992 not. 209, 1100
RÅ 1992 ref. 62, 162

RÅ 1992 ref. 66, 987, 989
RÅ 1993 not. 71, 1107
RÅ 1993 ref. 30, 494
RÅ 1993 ref. 45, 987, 989
RÅ 1993 ref. 57, 893
RÅ 1993 ref. 75, 988, 989, 990
RÅ 1993 ref. 95, 623
RÅ 1994 not. 302, 163, 787
RÅ 1995 not. 105, 1117
RÅ 1995 not. 392, 1025
RÅ 1995 not. 393, 1025
RÅ 1995 ref. 9, 908, 912, 914
RÅ 1995 ref. 60, 791
RÅ 1996 not. 168, 163
RÅ 1996 not. 281, 476, 741
RÅ 1996 ref. 10, 718
RÅ 1996 ref. 74, 902
RÅ 1997 not. 71, 903
RÅ 1997 not. 82, 1045
RÅ 1997 not. 180, 118
RÅ 1997 not. 245, 494
RÅ 1997 ref. 16, 164
RÅ 1997 ref. 42, 1114
RÅ 1998 not. 111, 1097
RÅ 1998 not. 172, 476
RÅ 1998 not. 249, 1107
RÅ 1998 ref. 40, 908, 911
RÅ 1999 not. 46, 1096, 1104
RÅ 1999 not. 105, 995
RÅ 1999 not. 158, 223
RÅ 1999 not. 176, 455, 466
RÅ 1999 not. 282, 137, 139, 451, 470
RÅ 1999 not. 293, 858
RÅ 1999 ref. 9, 1003
RÅ 1999 ref. 16, 611
RÅ 1999 ref. 31, 1193
RÅ 1999 ref. 33, 134, 139, 148
RÅ 1999 ref. 37, 455, 466
RÅ 2000 not. 11, 223
RÅ 2000 not. 61, 125
RÅ 2000 not. 65, 428, 997, 1084
RÅ 2000 not. 77, 1150
RÅ 2000 not. 98, 855, 1132
RÅ 2000 not. 172, 126, 720

- RÅ 2000 not. 196, 1070
 RÅ 2000 ref. 63, 409
 RÅ 2001 not. 18, 1023
 RÅ 2001 not. 23, 1103
 RÅ 2001 not. 40, 98, 895
 RÅ 2001 not. 51, 164
 RÅ 2001 not. 66, 1059
 RÅ 2001 not. 97, 1142
 RÅ 2001 not. 98, 1145
 RÅ 2001 not. 99, 1138, 1140, 1146
 RÅ 2001 not. 153, 989
 RÅ 2001 not. 154, 989
 RÅ 2001 not. 161, 990, 992
 RÅ 2001 ref. 15, 164
 RÅ 2001 ref. 22, 389
 RÅ 2001 ref. 28, 133
 RÅ 2001 ref. 34, 164
 RÅ 2001 ref. 34 (I), 105, 420
 RÅ 2001 ref. 41, 244
 RÅ 2001 ref. 60, 126, 190
 RÅ 2001 ref. 64, 990
 RÅ 2001 ref. 69, 733, 1031
 RÅ 2002 not. 26, 522
 RÅ 2002 not. 101, 185
 RÅ 2002 not. 107, 223
 RÅ 2002 not. 108, 223
 RÅ 2002 not. 174, 497, 809, 826
 RÅ 2002 not. 175, 497
 RÅ 2002 not. 200, 469
 RÅ 2002 ref. 9, 978, 982
 RÅ 2002 ref. 13, 186, 203
 RÅ 2002 ref. 41, 409
 RÅ 2002 ref. 51, 437
 RÅ 2002 ref. 67, 497
 RÅ 2002 ref. 110, 552, 553
 RÅ 2002 ref. 112, 380
 RÅ 2002 ref. 113, 196
 RÅ 2003 not. 3, 476
 RÅ 2003 not. 128, 266
 RÅ 2003 not. 178, 1107
 RÅ 2003 not. 194, 1100
 RÅ 2003 not. 215, 1020
 RÅ 2003 ref. 5, 903
 RÅ 2003 ref. 21, 899, 913, 914
 RÅ 2003 ref. 24, 1009
 RÅ 2003 ref. 25, 139
 RÅ 2003 ref. 29, 98
 RÅ 2003 ref. 32, 1045
 RÅ 2003 ref. 36, 462
 RÅ 2003 ref. 39, 196, 998
 RÅ 2003 ref. 80, 163, 739
 RÅ 2003 ref. 90, 400, 422
 RÅ 2003 ref. 94, 1102
 RÅ 2003 ref. 100, 491, 778
 RÅ 2003 ref. 102, 384, 593
 RÅ 2004 not. 6, 464, 472
 RÅ 2004 not. 46, 376
 RÅ 2004 not. 64, 980
 RÅ 2004 not. 94, 792
 RÅ 2004 not. 116, 789
 RÅ 2004 not. 175, 908, 911
 RÅ 2004 not. 196, 484
 RÅ 2004 not. 234, 1118
 RÅ 2004 ref. 7, 437
 RÅ 2004 ref. 26, 285
 RÅ 2004 ref. 34, 198
 RÅ 2004 ref. 36, 788
 RÅ 2004 ref. 45, 1070
 RÅ 2004 ref. 60, 463
 RÅ 2004 ref. 65, 503, 1088
 RÅ 2004 ref. 100, 1103
 RÅ 2004 ref. 112, 452, 457, 466
 RÅ 2005 not. 51, 148, 1029
 RÅ 2005 not. 61, 1097
 RÅ 2005 not. 68, 730
 RÅ 2005 not. 78, 497, 712, 721
 RÅ 2005 not. 106, 198
 RÅ 2005 not. 115, 1119
 RÅ 2005 ref. 6, 434
 RÅ 2005 ref. 11, 941
 RÅ 2005 ref. 19, 127, 190, 787
 RÅ 2005 ref. 20, 148
 RÅ 2005 ref. 23, 853
 RÅ 2005 ref. 34, 498
 RÅ 2005 ref. 70, 246, 871
 RÅ 2005 ref. 74, 121
 RÅ 2005 ref. 80, 1117
 RÅ 2005 ref. 81, 591

RÅ 2005 ref. 82, 977
RÅ 2005 ref. 92, 980
RÅ 2006 not. 12, 1025
RÅ 2006 not. 13, 1025
RÅ 2006 not. 28, 127
RÅ 2006 not. 29, 198
RÅ 2006 not. 53, 739
RÅ 2006 not. 54, 739
RÅ 2006 not. 60, 402
RÅ 2006 not. 77, 1107
RÅ 2006 not. 90, 129, 1114
RÅ 2006 not. 93, 915
RÅ 2006 not. 106, 1011
RÅ 2006 not. 188, 1103
RÅ 2006 not. 209, 435
RÅ 2006 ref. 19 (I), 463
RÅ 2006 ref. 19 (II), 463
RÅ 2006 ref. 31, 130
RÅ 2006 ref. 47, 1011
RÅ 2007 not. 105, 375, 420
RÅ 2007 not. 139, 1113
RÅ 2007 not. 163, 384, 593
RÅ 2007 not. 164, 215, 399
RÅ 2007 not. 187, 992
RÅ 2007 ref. 6, 128, 190
RÅ 2007 ref. 13, 742
RÅ 2007 ref. 24, 406
RÅ 2007 ref. 33, 731
RÅ 2007 ref. 39, 941
RÅ 2007 ref. 57, 167, 316, 363, 476,
947
RÅ 2007 ref. 88 (I), 175, 892, 913
RÅ 2007 ref. 88 (II), 175, 893
RÅ 2007 ref. 88 (III), 892
RÅ 2008 not. 1, 122, 1142
RÅ 2008 not. 19, 191
RÅ 2008 not. 21, 391, 868
RÅ 2008 not. 48, 725
RÅ 2008 not. 76, 486, 1035
RÅ 2008 not. 77, 913
RÅ 2008 not. 152, 765
RÅ 2008 ref. 72, 150, 389
RÅ 2009 not. 23, 1105
RÅ 2009 not. 76, 460

RÅ 2009 not. 80, 1117
RÅ 2009 not. 110, 730
RÅ 2009 ref. 6, 464
RÅ 2009 ref. 40 (I), 1078
RÅ 2009 ref. 40 (II), 1078
RÅ 2009 ref. 54, 168, 319

Skatterättsnämnden m.fl.

RSV 1972:32.2, 1020
RSV 1972:41.4, 1020
RSV Im 1974:30 a, 1021
RSV Im 1974:30 b, 1021
RSV Im 1974:31, 859
RSV Im 1974:33, 626
RSV Dt 1975:21, 1262
RSV Im 1976:24, 1020
RSV/FB Im 1977:2, 415
RSV/FB Im 1977:3, 403
RSV/FB Im 1977:4, 379
RSV/FB Im 1980:3, 1261
RSV/FB Dt 1980:11, 1262
RSV/FB Im 1981:2, 136
RSV/FB Im 1982:2, 1135
RSV/FB Im 1982:5, 373
RSV/FB Im 1982:10, 376
RSV/FB Im 1982:18, 1262
RSV/FB Im 1982:23, 1262
RSV/FB Im 1983:1, 1262
RSV/FB Im 1983:4, 1261
RSV/FB Im 1983:6, 1261
RSV/FB Im 1983:11, 858
RSV/FB Im 1983:26, 1261
RSV/FB Im 1984:4, 379
RSV/FB Im 1984:20, 1262
RSV/FB Im 1985:3, 410, 1197
RSV/FB Im 1985:4, 998
RSV/FB Im 1985:5, 488
RSV/FB Im 1985:8, 200
RSV/FB Im 1986:1, 737
RSV/FB Im 1986:5, 737
RSV/FB Im 1986:7, 455

SRN 1992-04-06, 1008
SRN 1992-07-10, 729

SRN 1992-07-16, 1019
SRN 1993-04-15, 987
SRN 1994-01-27, 915
SRN 1994-06-03, 124
SRN 1994-06-23, 1031
SRN 1994-11-17, 729
SRN 1994-12-30, 1147
SRN 1995-04-28, 981
SRN 1995-05-12, 1009
SRN 1995-06-08, 445
SRN 1995-06-09, 101, 192
SRN 1995-06-12, 983
SRN 1995-10-16, 419, 903
SRN 1995-12-14, 864, 1135
SRN 1996-03-15, 139
SRN 1996-05-14, 124, 1118
SRN 1996-06-13, 140
SRN 1996-08-29, 264
SRN 1996-08-30, 981
SRN 1996-10-04, 909, 911
SRN 1997-02-25, 893
SRN 1997-03-05, 884
SRN 1997-04-30, 926
SRN 1997-05-12, 338
SRN 1997-06-19, 139, 380, 1003
SRN 1997-10-08, 981
SRN 1997-10-21, 928, 938, 988, 1020
SRN 1997-11-13, 1095
SRN 1997-11-17, 138
SRN 1997-12-16, 1020, 1094
SRN 1998-01-29, 946
SRN 1998-02-25, 933
SRN 1998-05-14, 1119
SRN 1998-06-15, 734
SRN 1998-06-18, 989
SRN 1998-10-09, 912
SRN 1998-11-27, 897
SRN 1998-12-22, 378
SRN 1999-02-16, 982
SRN 1999-03-02, 608
SRN 1999-04-08, 1098
SRN 1999-04-16, 928
SRN 1999-06-18, 427, 1118
SRN 1999-10-01, 1113
SRN 1999-10-12, 126, 188
SRN 1999-11-16, 809
SRN 1999-11-24, 1019
SRN 2000-01-17, 126, 189
SRN 2000-02-10, 898
SRN 2000-03-07, 1062
SRN 2000-03-28, 1018
SRN 2000-05-16, 911
SRN 2000-05-18, 915
SRN 2000-05-25, 933
SRN 2000-05-26, 989
SRN 2000-10-04, 496, 734, 809
SRN 2000-12-21, 1106
SRN 2001-01-05, 863
SRN 2001-01-15, 1141
SRN 2001-03-05, 148
SRN 2001-04-26, 446
SRN 2001-04-27, 404
SRN 2001-06-18, 412, 821
SRN 2001-09-27, 101
SRN 2001-10-09, 936
SRN 2001-11-21, 736, 809
SRN 2001-12-14, 130, 407
SRN 2002-01-08, 724
SRN 2002-01-09, 1103
SRN 2002-03-05, 437
SRN 2002-03-18, 854
SRN 2002-04-17, 141, 929
SRN 2002-05-03, 437, 438
SRN 2002-06-14, 894
SRN 2003-01-09, 1111
SRN 2003-01-22, 441
SRN 2003-01-23, 190
SRN 2003-02-27, 1029
SRN 2003-04-24, 190
SRN 2003-04-25, 721
SRN 2003-06-18, 131, 1111
SRN 2003-06-25, 340
SRN 2004-02-09, 230
SRN 2004-02-10, 127, 190
SRN 2004-03-05, 1102
SRN 2004-03-11, 183, 447
SRN 2004-04-27, 1025
SRN 2004-05-11, 495

1304 *Rättsfallsregister*

SRN 2004-06-15, 1097	SRN 2007-06-20, 439
SRN 2004-06-24, 476	SRN 2007-06-26, 125
SRN 2004-10-05, 446	SRN 2008-03-11, 1023
SRN 2004-11-16, 376, 892	SRN 2008-03-20, 244
SRN 2004-11-23, 553, 812, 829	SRN 2008-04-07, 436
SRN 2005-01-05, 998	SRN 2008-04-22, 765
SRN 2005-03-14, 1115	SRN 2008-06-19, 765, 770
SRN 2005-05-16, 128, 192	SRN 2008-10-07, 763
SRN 2005-06-16, 375, 1017	SRN 2008-10-28, 898
SRN 2005-06-17, 435	SRN 2008-11-18, 944
SRN 2005-06-23, 127, 190, 321, 787	SRN 2008-12-17, 116
SRN 2005-06-28, 926	SRN 2009-03-25, 1098
SRN 2005-10-04, 1107	SRN 2009-03-26, 935
SRN 2005-10-11, 1095	SRN 2009-03-30, 476
SRN 2005-12-21, 164, 1106	SRN 2009-05-07, 893
SRN 2006-02-28, 1096	SRN 2009-05-25, 1103
SRN 2006-03-03, 802	SRN 2009-06-23, 168
SRN 2006-04-25, 864, 1069	SRN 2009-07-06, 374, 1098
SRN 2006-06-30, 1096	SRN 2009-09-25, 934, 937
SRN 2006-08-18, 1118	SRN 2009-10-15, 1096
SRN 2006-11-10, 1022	SRN 2009-10-28, 329
SRN 2007-01-12, 462	SRN 2009-10-29, 763
SRN 2007-01-19, 391	SRN 2009-11-02, 762
SRN 2007-03-27, 1109	SRN 2009-11-10, 498, 826
SRN 2007-04-03, 623	SRN 2009-11-23, 1108
SRN 2007-04-25, 138, 740	SRN 2009-12-08, 377, 1114
SRN 2007-06-13, 341	

Register - skrivelser m.m.

Föreskrifter

SKVFS 2004:19, 1123
SKVFS 2005:14, 585
SKVFS 2006:15, 286
SKVFS 2007:13, 579, 585
SKVFS 2009:38, 33, 71, 287, 595

Allmänna råd m.m.

RSV Dt 1983:2, 781
RSV S 1999:43, 169
SKV A 2004:5, 145
SKV A 2008:17, 69
SKV A 2008:26, 867
SKV A 2009:39, 868

Meddelanden

SKV M 2004:4, 145
SKV M 2008:14, 69
SKV M 2009:30, 868

Skrivelser

RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29,
791
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 605
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900,
1069
RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900,
1053
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900,
880, 882
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901,
880
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212,
1009

RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901,
997, 1071
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900,
466
RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900,
198
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901,
947
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901,
736
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900,
464
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 465
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120,
119, 1028
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110,
611
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100,
606
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100,
269, 271
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120, 985
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110,
271
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100,
176
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901,
792
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100,
237, 267, 271
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900,
175
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120,
401
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100,
727, 731

1306 Register - skrivelser m.m.

RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 443, 1000, 1011
RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 1106
RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 883
RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 443, 999
RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120, 402, 902
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 102, 193
RSV 2000-05-05, dnr 5056-00/110, 471
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 905
RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100, 468, 1194
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 269
RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 444
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100, 270
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 454
RSV 2001-08-10, dnr 8325-01/100, 468, 821
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 459
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 133
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 112, 419
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 66
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 469
RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 271
RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100, 593
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 467
RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100, 921
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 136, 995
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 437, 439
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 469
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 373, 401
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 419
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 874
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 1132, 1133
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 978, 983
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 208, 1257
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 142, 402
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 615
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 138, 383
RSV 2003-12-22, dnr 10701-03/100), 517
Skatteverket 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 569
Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 569
Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, 174
Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, 418, 500, 501, 581
Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, 400, 422
Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, 136, 383
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, 569
Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113, 90

- Skatteverket 2004-07-01, dnr
123 330506-04/1152, 935
- Skatteverket 2004-07-06, dnr
130 330591-04/1152, 933
- Skatteverket 2004-07-08, dnr
130 407673-04/1152, 589
- Skatteverket 2004-07-23, dnr
130 477317-04/1153, 569
- Skatteverket 2004-08-18, dnr
130 439981-04/1152, 598
- Skatteverket 2004-09-17, dnr
130 544322-04/113, 933, 936
- Skatteverket 2004-09-20, dnr
130 557775-04/113, 825
- Skatteverket 2004-09-22, dnr
130 557045-04/113, 740
- Skatteverket 2004-09-23, dnr
130 565227-04/113, 614
- Skatteverket 2004-09-28, dnr
130 553888-04/111, 153, 155, 163,
524
- Skatteverket 2004-10-04, dnr
130 573672-04/111, 821
- Skatteverket 2004-10-15, dnr
130 604257-04/111, 120
- Skatteverket 2004-10-18, dnr
130 594451-04/111, 492
- Skatteverket 2004-11-01, dnr
130 585737-04/111, 1140, 1143,
1146
- Skatteverket 2004-11-01, dnr
130 624085-04/111, 739, 801
- Skatteverket 2004-11-03, dnr 130
553890-04/111, 177
- Skatteverket 2004-11-12, dnr
130 641266-04/111, 582
- Skatteverket 2004-12-01, dnr
130 682100-04/111, 468, 821
- Skatteverket 2004-12-14, dnr
130 645783-04/111, 153, 158, 159
- Skatteverket 2004-12-20, dnr
130 676523-04/111, 1099
- Skatteverket 2004-12-21, dnr
130 735843-04/111, 738
- Skatteverket 2004-12-22, dnr
130 749390-04/111, 556, 836
- Skatteverket 2004-12-22, dnr 685459-
04/111, 952
- Skatteverket 2005-01-13, dnr
130 744903-04/111, 935
- Skatteverket 2005-01-20, dnr
130 735858-04/111, 496, 734, 809
- Skatteverket 2005-02-14, dnr 130
673024-04/111, 138
- Skatteverket 2005-03-01, dnr
130 111229-05/111, 496, 737
- Skatteverket 2005-03-08, dnr 130
135753-05/111, 593, 594
- Skatteverket 2005-03-11, dnr 130
150780-05/111, 587, 1090
- Skatteverket 2005-03-17, dnr 130
653043-04/111, 149, 390, 867
- Skatteverket 2005-03-31, dnr 130
164796-05/111, 122
- Skatteverket 2005-04-14, dnr 130
176101-05/111, 284
- Skatteverket 2005-04-15, dnr 130
163113-05/111, 131, 185
- Skatteverket 2005-04-26, dnr 130
228909-05/111, 465
- Skatteverket 2005-05-02, dnr 130
237238-05/111, 611
- Skatteverket 2005-05-10, dnr 130
259915-05/111, 474, 1195
- Skatteverket 2005-05-18, dnr 130
285713-05/111, 1128
- Skatteverket 2005-05-23, dnr 130
299787-05/111, 461
- Skatteverket 2005-06-03, dnr 130
329765-05/111, 726
- Skatteverket 2005-06-14, dnr 130
300385-05/111, 485
- Skatteverket 2005-06-15, dnr 130
146848-05/111, 890
- Skatteverket 2005-06-15, dnr 130
70904-05/111, 905
- Skatteverket 2005-06-17, dnr 130
357200-05/111, 742

- Skatteverket 2005-06-22, dnr 130
268378-05/111, 740
- Skatteverket 2005-06-27, dnr 130
357195-05/111, 586
- Skatteverket 2005-07-08, dnr 130
649158-04/111, 379
- Skatteverket 2005-09-02, dnr 130
455977-05/111, 141, 473
- Skatteverket 2005-09-06, dnr 131
471453-05/111, 417, 422
- Skatteverket 2005-09-16, dnr 131
484706-05/111, 855, 1132
- Skatteverket 2005-09-30, dnr 131
505964-05/111, 591
- Skatteverket 2005-10-03, dnr 131
176135-05/111, 428, 736
- Skatteverket 2005-10-03, dnr 131
530196-05/111, 66
- Skatteverket 2005-10-04, dnr 131
176106-05/111, 264, 265, 266
- Skatteverket 2005-10-11, dnr 131
436951-05/111, 541, 856, 866
- Skatteverket 2005-10-20, dnr 131
525141-05/111, 891
- Skatteverket 2005-11-22, dnr
131 624144-05/111, 818, 826
- Skatteverket 2005-12-20, dnr 131
695183-05/111, 475, 710
- Skatteverket 2006-01-13, dnr 131
19703-06/111, 579
- Skatteverket 2006-01-18, dnr 131
25302-06/111, 852
- Skatteverket 2006-01-31, dnr 131
25306-06/111, 607
- Skatteverket 2006-02-13, dnr 131
62021-06/111, 857, 860
- Skatteverket 2006-02-14, dnr 131
81324-06/111, 574, 585
- Skatteverket 2006-03-08, dnr 131
652494-05/111, 121, 377
- Skatteverket 2006-03-21, dnr 131
150989-06/111, 576
- Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-
06/111, 140, 405
- Skatteverket 2006-03-27, dnr 131
483423-05/111, 985, 987, 991
- Skatteverket 2006-04-19, dnr 131
524193-05/111, 1072
- Skatteverket 2006-05-05, dnr 131
606095-05/111, 929
- Skatteverket 2006-05-12, dnr 131
293148-06/111, 474, 475, 822
- Skatteverket 2006-06-01, dnr 131
636467-05/111, 1146
- Skatteverket 2006-06-29, dnr 131
391387-06/111, 1068, 1132, 1133
- Skatteverket 2006-06-29, dnr 131
394248-06/111, 1075
- Skatteverket 2006-07-05, dnr 131
605460-05/111, 870
- Skatteverket 2006-07-06, dnr 131
416643-06/111, 237, 1169
- Skatteverket 2006-07-06, dnr 131
416724-06/111, 477, 587
- Skatteverket 2006-09-11, dnr 131
476752-06/111, 213, 214, 293
- Skatteverket 2006-10-18, dnr 131
477862-06/111, 97, 431
- Skatteverket 2006-10-18, dnr 131
595240-06/111, 555, 560, 815
- Skatteverket 2006-11-17, dnr 131
500981-06/111, 62
- Skatteverket 2006-12-13, dnr 131
651144-06/111, 851
- Skatteverket 2006-12-13, dnr 131
706451-06/111, 503, 574, 597, 1188
- Skatteverket 2006-12-18, dnr 131
664715-06/111, 908
- Skatteverket 2006-12-18, dnr 131
775685-06/111, 719
- Skatteverket 2006-12-19, dnr 131
463971-06/111, 269, 880
- Skatteverket 2006-12-19, dnr 131
768263-06/111, 853
- Skatteverket 2006-12-20, dnr 131
790481-06/111, 739
- Skatteverket 2007-01-11, dnr 131
789508-06/111, 114, 489, 876

- Skatteverket 2007-01-23, dnr 131
560843-06/111, 1109
- Skatteverket 2007-01-30, dnr 131
66747-07/111, 431
- Skatteverket 2007-01-30, dnr 131
801346-06/111, 906
- Skatteverket 2007-02-06, dnr
130 68738-07/111, 1077, 1078,
1081
- Skatteverket 2007-04-23, dnr 131
224115-07/111, 464
- Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
292393-07/111, 808, 810
- Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
307716-07/111, 770
- Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
307721-07/111, 771
- Skatteverket 2007-05-15, dnr 131
180121-07/111, 128, 191, 787
- Skatteverket 2007-05-30, dnr 131
347924-07/111, 545, 832
- Skatteverket 2007-06-04, dnr 131
316824-07/111, 329
- Skatteverket 2007-06-12, dnr 131
381208-07/111, 573
- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131
409261-07/111, 761
- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131
409443-07/111, 761
- Skatteverket 2007-06-29, dnr 131
432669-07/111, 230, 261, 289, 298,
303
- Skatteverket 2007-06-29, dnr 131
604139-06/111, 157, 158, 163, 475,
958
- Skatteverket 2007-09-11, dnr 131
176104-05/111, 213, 220, 221
- Skatteverket 2007-09-18, dnr 131
537453-07/111, 767
- Skatteverket 2007-09-28, dnr 131
542246-07/111, 731
- Skatteverket 2007-10-02, dnr 131
304409-07/111, 1104
- Skatteverket 2007-10-05, dnr 131
591256-07/111, 712
- Skatteverket 2007-10-05, dnr 131
598946-07/111, 722
- Skatteverket 2007-10-19, dnr 131
430591-07/111, 527, 529
- Skatteverket 2007-11-06, dnr 131
593610-07/111, 1017
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
586267-07/111, 263, 266, 272
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
690785-07/111, 772
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
691311-07/111, 761
- Skatteverket 2007-11-26, dnr 131
661573-07/111, 88, 125
- Skatteverket 2007-11-26, dnr 131
685056-07/111, 219
- Skatteverket 2007-12-04, dnr 131
670947-07/11, 482
- Skatteverket 2007-12-04, dnr 131
670947-07/111, 624
- Skatteverket 2007-12-05, dnr 131
600012-07/111, 230, 279, 281, 283,
285
- Skatteverket 2007-12-05, dnr 131
617242-07/111, 598
- Skatteverket 2007-12-06, dnr 131
419762-07/111, 435
- Skatteverket 2007-12-10, dnr 130
176097-05/111, 183, 185
- Skatteverket 2007-12-12, dnr
131 419926-07/111, 131, 1114
- Skatteverket 2007-12-14, dnr 131
738814-07/111, 542, 819, 831
- Skatteverket 2007-12-17, dnr 131
723781-07/111, 1070
- Skatteverket 2007-12-18, dnr
131 771227-07/111, 764
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
773432-07/111, 761, 766, 767, 768
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 773424-
07/111, 765

1310 Register - skrivelser m.m.

Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
723791-07/111, 85, 86, 114, 210
Skatteverket 2007-12-20, dnr
131 746676-07/111, 71, 846
Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
746687-07/111, 71
Skatteverket 2008-01-21, dnr 131
18187-08/111, 175
Skatteverket 2008-01-23, dnr 131
51827-08/111, 176, 771
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131
20126-08/111, 383, 594
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131
45437-08/111, 772
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131
63603-08/111, 121, 164, 786
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131
661576-07/111, 1141
Skatteverket 2008-01-31, dnr 131
65428-08/111, 272, 273, 274
Skatteverket 2008-02-07, dnr 131
769930-07/111, 1108
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131
129518-08/111, 768
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131
134268-08/111, 761, 766, 767
Skatteverket 2008-03-20, dnr 131
177409-08/111, 391, 868
Skatteverket 2008-04-02, dnr 131
146431-08/111, 483, 875
Skatteverket 2008-04-07, dnr 131
194828-08/111, 408
Skatteverket 2008-04-08, dnr 131
179189-08/111, 383
Skatteverket 2008-04-09, dnr 131
148041-08/111, 235, 244, 245
Skatteverket 2008-04-17, dnr 131
226161-08/111, 935
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131
193945-08/111, 765, 768
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131
780838-07/111, 936
Skatteverket 2008-05-05, dnr 131
259998-08/111, 116, 413
Skatteverket 2008-05-30, dnr 131
306899-08/111, 256
Skatteverket 2008-06-10, dnr 131
340305-08/111, 558
Skatteverket 2008-06-12, dnr 131
382472-08/111, 506
Skatteverket 2008-06-17, dnr 131
385321-08/111, 497, 721, 734
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131
402676-08/111, 937, 939, 940, 941,
944
Skatteverket 2008-07-03, dnr 131
426709-08/111, 620
Skatteverket 2008-08-29, dnr 131
715471-07/111, 923, 925, 938
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131
161305-08/111, 69
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131
525643-08/111, 619, 620
Skatteverket 2008-09-24, dnr 131
534842-08/111, 718, 800, 803
Skatteverket 2008-10-21, dnr 131
373778-07/111, 118, 419
Skatteverket 2008-10-24, dnr 131
626868-08/111, 140, 403
Skatteverket 2008-11-05, dnr 131
643753-08/111, 397, 1033
Skatteverket 2008-11-26, dnr 131
559222-08/111, 179, 740
Skatteverket 2008-12-09, dnr 131
704433-08/111, 769
Skatteverket 2008-12-11, dnr 131
751308-08/111, 163
Skatteverket 2008-12-16, dnr 130
765581-08/111, 1203
Skatteverket 2008-12-17, dnr 131
793049-08/111, 628
Skatteverket 2008-12-18, dnr 131
668417-08/111, 251
Skatteverket 2009-01-28, dnr 131
125212-09/111, 100, 101
Skatteverket 2009-01-30, dnr 131
750777-08/111, 353, 1027, 1029

- Skatteverket 2009-02-05, dnr 131
127722-09/111, 150, 389
- Skatteverket 2009-03-20, dnr 131
196887-09/111, 216, 277
- Skatteverket 2009-06-16, dnr 131
619552-08/111, 912
- Skatteverket 2009-06-23, dnr 131
568530-09/111, 132, 134, 470, 472
- Skatteverket 2009-06-29, dnr 131
504356-09/111, 163, 204
- Skatteverket 2009-06-29, dnr 131
579264-09/111, 937
- Skatteverket 2009-07-03, dnr 131
521627-09/111, 106
- Skatteverket 2009-10-19, dnr 131
709491-09/111, 405
- Skatteverket 2009-10-19, dnr 709491-
09/111, 755
- Skatteverket 2009-10-21, dnr 131
119119-06/111, 122, 940
- Skatteverket 2009-11-11, dnr 131
709486-09/111, 119, 951
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
753845-09/111, 311, 353, 881, 884
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
755062-09/111, 348
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
755066-09/111, 347, 922
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
755070-09/111, 345
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
758723-09/111, 330, 347
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
758727-09/111, 332
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
760684-09/111, 321, 1176, 1181
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
760686-09/111, 330, 346, 954
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
764389-09/111, 339
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
764396-09/111, 359, 360, 361
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
785485-09/111, 163, 345, 940, 958
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
794130-09/111, 341, 342, 365, 369
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
794135-09/111, 317
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
805991-09/111, 313
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
835162-09/111, 325
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
868094-09/111, 311, 330, 339, 353,
401, 446
- Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
868097-09/111, 125, 166, 361
- Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
805178-09/111, 240, 256
- Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
808280-09/111, 231, 263
- Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
863842-09/111, 455
- Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
883678-09/111, 251
- Skatteverket 2009-12-09, dnr 131
908790-09/111, 69
- Skatteverket 2009-12-16, dnr 131
763352-09/111, 544, 551, 832
- Skatteverket 2009-12-17, dnr 131
894064-09/111, 616
- Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
868103-09/111, 394
- Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
883693-09/111, 72
- Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
915470-09/111, 627
- Skatteverket 2009-12-29, dnr 131
883688-09/111, 286, 627
- Skatteverket 2010-01-25, dnr 131
43767-10/111, 337
- Skatteverket 2010-01-27, dnr 131
13366-10/111, 168, 363, 476
- Skatteverket 2010-01-27, dnr 131
934489-09/111, 363, 402
- Skatteverket 2010-01-29, dnr 131
51522-10/111, 345, 976, 977, 1002

1312 *Register - skrivelser m.m.*

Skatteverket 2010-03-11, dnr 131
19677-10/111, 582, 1062, 1090
Skatteverket 2010-03-11, dnr 19677-
10/111, 1126, 1127

Övrigt

BFNAR 2000:5, 598
BFNAR 2006:1, 606
LVFS 1997:10, 98
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95,
579

Sakregister

A

A conto

- bygg- och anläggningstjänst, 756
- faktureringskyldighet, 572
- omsättningsland, 212
- redovisningsskyldighet, 604, 619
- retroaktivt avdrag, 825
- skattskyldighet, 87

Ackord, 1195

- ackordsförlust, 1195
- ackordsvinst, 1196
- kundförlust, 409, 1195

Ackordskontroll, 785

Ackvisition, 1022

ADB-program, 25

Aktie, 1100

Aktiebolag, 199

Aktiv förädling, 29

Akupunktur, 890

Allmänna rättsgrundsatser, 60

Almanacka, 437, 1018

Alternativvård, 893

Ambulanstransport, 900

Analystjänst, 352, 904

Annonsering

- bidrag, 139
- reklam på fastighet, 744
- undantag från skatteplikt, 1022

Anslutningstransport, 1059

Antikviteten, 1072, 1085

Apportemission, 122

Arbete på vara

- analystjänst, 352
- arbetsbeting, 351
- installation, 351

- montering, 351
- omsättningsland, 350, 366
- reparation, 366
- tryckeritjänst, 352

Arbetsbeting

- arbete på vara, 351
- beskattningsland, 351
- definition, 25
- omsättning, 132
- varuöverföring, 240, 255

Arbetskraft

- fartygspersonal, 883
- sjukvårdspersonal, 887

Arbetsplatsuthyrning

- frisörstol, 729
- inspelningsstudio, 729
- kontorshotell, 724
- kontorsrum, 726
- sidewalk workstation, 730
- särskild utrustning, 729

Arkivverksamhet, 985

Artist, 976, 978

Assistansersättning, 1204

Auktion

- avdragsrätt, 502
- beskattningsland, 240
- djurskinn, 240
- exekutiv, 1187
- fakturering, 596
- förrättare, 197
- försäkringsavgift, 376
- kundförlust, 410
- producent, 197
- redovisningsskyldighet, 611, 616
- skattskyldighetens inträde, 86

Avbeställningsskydd, 377, 1048

Avbetalningsköp

- beskattningsunderlag, 410
- konkurs, 1192
- redovisningstidpunkt, 622
- äganderätt, 115

Avbokningsavgift, 377, 1048

Avbrottsersättning, 405

Avdragsförbud

- bostad, 490
- personbil, 490
- representation, 499

Avdragsrätt, 449

- aktieförsäljning, 460
- avveckling, 474
- bedrägerifall, 504
- bidrag, 469
- blandad verksamhet, 477
- bostad, 490
- definition, 25, 449
- drivmedel, 501
- endast avdragsrätt, 66
- EU-bidrag, 472
- faktura utställd på anställd, 501
- friskvård, 465
- förvaltararvode, 474
- förvärv av dotterbolag, 459
- förvärv i verksamheten, 452
- garantiåtagande, 483
- GIF, 450
- god tro, 503
- hemdator, 465
- hemtjänst, 464
- importmoms, 482, 623
- jordbruksarrende, 490
- jordbruksfastighet, 475
- kommun, 466, 1200
- koncern, 484, 539, 847
- kost åt personal, 486
- kostnadsersättning, 501
- leverans till fartyg, 499
- motion, 465

– myndighetsutövning, 476

– mäklararvode, 467, 820

– nyemission, 463

– parkering, 476

– personalvårdskostnad, 464

– personbil, 490

– privat bruk, 454

– processkostnad, 469

– representation, 499

– resetjänst, 1055

– retroaktivt avdrag, 450, 822

– rivningskostnad, 821

– rättegångskostnad, 468

– skada, 487

– slussningsregel, 484, 539, 847

– speditör, 482

– statlig myndighet, 466, 1199

– tidigare ägarens förvärv, 481

– underlag, 499

– utlägg, 476, 482, 502

– utländsk leverantör, 482

– uttagsbeskattad byggtjänst, 450, 485, 785

– verksamhetsöverlåtelse, 468

– VMB, 1055, 1065

Avhysning, 421

Avhämtningsköp

– dokumentation, 282

– i Sverige, 222

– omsättningsland, 222

– till annat EU-land, 230

– till tredjeland, 265

Avkopplingsavgift, 142

Avrundning, 595

Avtalsvite, 121

Avträdesersättning, 132, 733

Avverkningsrätt

– redovisningsskyldighet, 623

– skattskyldighet, 90

– yrkesmässighet, 168

B

- Balet, 1007
- Bank- och finansieringstjänst, 1093
- Barnomsorg, 909, 911
- Bearbetning, 972, 993
- Bed & breakfast, 736
- Begagnad vara, 1065
 - anteckning vid handel, 597
 - antikvit, 1072, 1085
 - beskattningsunderlag, 1072
 - bevisbörla, 1077
 - bokföring, 1066, 1091
 - definition, 1068
 - djur, 1069
 - ej begagnad vara, 1070
 - export, 1087
 - fakturering, 1089
 - förenklad VMB, 1073
 - förlust, 1073, 1074
 - förmedling, 1068
 - förutsättning för VMB, 1066
 - förvärvskriteriet, 1067
 - guld, 1070
 - handel inom EU, 1086
 - import, 1085
 - kombination, 1074
 - konstverk, 1071, 1084, 1085
 - motorfordon, 870, 1076
 - normal VMB, 1072
 - samlarföremål, 1071, 1085
 - skattesats, 1073
 - undersökningsplikt, 1077
 - varukriteriet, 1068
 - återförsäljarkriteriet, 1067
 - ädelmetall, 1070
 - överlåtelse, 1133
- Begravning
 - beskattningsunderlag, 400
 - bil, 862
 - bårtransport, 447
 - gravskötsel, 102
 - utlägg, 422
- Beskattningsbar person, 26, 153
- Beskattningsbar transaktion, 26
- Beskattningsgrundande händelse, 206
- Beskattningsland
 - EU-principer, 67
 - tjänst, 309
 - vara, 205
- Beskattningsunderlag, 371
 - avgifter till Bolagsverket, 374
 - begagnad vara, 1072
 - bidrag, 380
 - bygg- och anläggningstjänst, 752
 - byggtjänst, 392
 - byte, 412
 - definition, 26, 371
 - egen regi, 778
 - ersättning, 378
 - faktura, 582
 - förenklad VMB, 1073
 - försäljning, 378
 - gemenskapsinternt förvärv, 392
 - import, 279, 393
 - kost åt personal, 1033
 - kundförlust, 407
 - lager, 1157
 - omvärdering, 395
 - rabatt, 402
 - registreringsavgift, 374
 - resetjänst, 1048
 - ränta, 373
 - skadestånd, 405
 - skatteupplag, 1158
 - tredjemansbetalning, 378
 - uppdelning, 398
 - uttag, 385
 - vad som ingår, 372
 - valuta, 383
 - varuretur, 410
 - varuöverföring, 393
 - verksamhetslokal, 812
 - återimport, 394

- återtagande av vara, 410
- Beskrivande verk, 995
- Betäckningstjänst, 329
- Bevisbörd

 - avdragsrätt, 452
 - begagnade bilar, 1077
 - distansförsäljning, 221
 - vara till annat land, 280

- Biblioteksverksamhet

 - biblioteksersättning, 136, 995
 - skattesats, 442
 - tillhandahållande i, 983

- Bidrag

 - avdragsrätt, 469
 - beskattningsunderlag, 380
 - bostadsanpassningsbidrag, 498
 - EU:s strukturfond, 133
 - koncernbidrag, 137, 381
 - kopplat till priset, 133, 381, 587
 - KULM, 136, 383
 - marknadsföringsbidrag, 139
 - omsättning, 132
 - persontrafik, 138, 383
 - sponsorbidrag, 141, 958
 - studiestöd, 922

- Bil, 849
- Bildkonstverk, 997
- Bilförmån, 628, 860, 867
- Bilhandel, 854, 862
- Bilskrotning, 875
- Biluthyrning, 862
- Biograf, 1007
- Blandad verksamhet

 - avdragsrätt, 477
 - frivillig skattskyldighet, 807, 813, 819
 - fördelningsgrund, 478

- Blod, 99, 903
- Bok, 433

 - bibliotek, 442
 - digitaliserad, 433
 - jubileumsbok, 1018
 - kursmaterial, 928
 - normalskattesats, 436
 - reducerad skattesats, 434
 - skolfotokatalog, 434
 - stickbeskrivning, 436
 - sudokobok, 435
 - talbok, 440
 - trycktjänst, 434

- Bokningsavgift, 1061
- Bokslutsmetod, 603, 615
- Bonus

 - beskattningsunderlag, 402, 404
 - bonusförskott, 140
 - byggtjänst, 755
 - efter konkurs, 1191

- Bosatt, 1180
- Bostadsanpassningsbidrag, 498, 917
- Bredband, 138
- Brevbefordran, 108, 341
- Bro

 - broavgift, 174, 745
 - myndighetsutövning, 174
 - omsättningsland, 337
 - skatteplikt, 745
 - Öresundsbron, 489

- Brukskonst, 970, 999
- Buss, 851
- Bygg- och anläggningsentreprenad, 752

 - beskattningsunderlag, 752
 - bonusbelopp, 755
 - byte av beställare, 760
 - etapp, 759
 - konkurs, 1189, 1193
 - omvänd skattskyldighet, 760
 - prisjustering, 754
 - redovisningsskyldighet, 756
 - skadestånd, 754
 - skattskyldighet, 756
 - slutbesiktning, 621, 757
 - SNI 2002, 764
 - tillhandahållande, 757

- tilläggsarbete, 755
- utlägg, 753
- Bygg- och anläggningstjänst, 749
 - beskattningsunderlaget, 752
 - fakturadatummetod, 756
 - indexreglering, 755
 - redovisningstidpunkt, 619
 - vara eller tjänst, 750
- Byggnadskonst, 970, 999
- Byggnadstillbehör, 712, 1260
- Byggverksamhet, 747
 - bygg- och anläggningsentreprenad, 752
 - byggnadsrörelse, 751
 - egen regi, 773
 - egen regi eller entreprenad, 774
 - exempel, 794
 - fastighetsförvaltning, 786
 - omvänd skattskyldighet, 760
- Byte
 - beskattningsunderlag, 412
 - guld, 1128
 - tjänst, 119
 - vara, 116
- Båt
 - definition, 877
 - export, 274
 - hamn, 743
 - undantag från skatteplikt, 877
 - uppläggningsplats, 742, 743
 - utrikes trafik, 267
- Böteskassa, 131, 1114

C

- Camping
 - giltighetsmärke, 427, 736
 - led i upplåtelse, 736
 - skatteplikt, 733
 - skattesats, 427
- Catering av vara, 1029
- CD-skiva
 - skattesats, 437, 441

- vara, 208
- Cirkus, 1007
- Corporate financeverksamhet, 1103
- Courtagedelning, 1105

D

- Datorhall, 724
- Datorprogram, 1006
- Deklaration, 70
- Delningsprincip, 400
- Dentalteknisk produkt, 905
- Destinationsprincipen, 27, 67, 205
- Destruktionstjänst, 366
- Direkt effekt, 63
- Direkt samband, 119
- Direkt utförelse, 263
- Direktiv 2008/9/EG, 27
- Distansförsäljning, 217
 - bevisbörda, 221
 - definition, 27
 - från Sverige, 220
 - omsättningströskel, 218, 1215
 - till Sverige, 217
 - VMB, 1089
- Djur
 - byggnad för, 744
 - livsmedel, 431
 - VMB, 1069
- Djurpark
 - definition, 1011
 - katalog, 1013
 - program, 1013
 - skattesats, 442, 1011

Dokumentation, 272, 279, 282

Dricks, 119, 1028

Drivmedel

- fartyg, 880
 - personbil, 501, 860, 868
- Droit de suite, 377, 998

E

EEIG, 27, 191

Egen regi, 773

- ackordskontroll, 785
- avdragsrätt, 785
- beskattningsunderlag, 778
- definition, 751
- eget arbete, 782
- etapp, 784
- fastighet, 776
- handling, 785
- konkurs, 785, 1189
- kunna tas i bruk, 784
- lägenhet, 776
- redovisningsskyldighet, 622, 783
- skattskyldighet, 783
- uttagsbeskattning, 775
- utvecklingsarvode, 786
- visningshus, 777
- ändrad användning, 785

Ekonomisk verksamhet, 153

El

- avgift för energi, 141
- frikraft, 718
- led i nyttjanderätt till fastighet, 718
- omsättning, 142, 224

Elcertifikat, 363, 402

Elektronisk fakturering, 575, 614

Elektronisk handel

- beskattningsland, tjänst, 361
- beskattningsland, vara, 207

Elektronisk tjänst

- avdragsrätt, 509
- definition, 28
- skattesats, 433
- särskild beskattningsordning, 72, 1184

Elevhem, 495

Energi, 141, 718

Engångsavgift, 142

Enkelt bolag, 192, 607

Ersättning, 112

Ersättning för mervärdesskatt, 1200

- assistansersättning, 1204
- hyra av lokal, 1205
- justeringsregler, 1201
- ökade kostnader, 1203

Etablerad, 320, 1174

Etableringsmedlemsstat, 28

EU-bidrag

- beskattningsunderlag, 381
- omsättning, 133

EU-domstolen, 56

EU-konform tolkning, 64

Europabolag, 201

Europeisk ekonomisk

- intressegruppering, 27, 191

Exekutiv försäljning, 503, 573

Export, 262

- bil, 869
- definition, 28, 262
- direkt utförelse, 262
- exempel, 305
- exportbutik, 270
- lager, 1156
- leverans utanför EU, 262
- olaglig, 265
- skatteupplag, 1153
- turist, 272, 274
- utländsk företagare, 265
- utrikes trafik, 267
- vara, 262
- VMB, 1065, 1087
- återbetalningsrätt, 529

F

Factoring, 1099

Faktisk marginal, 1049

Faktura, 569

- arkivering, 570
- definition, 28
- flera handlingar, 576
- följesedel, 598
- förenklad, 584

- hyresavi, 598
- innehåll, 576
- kreditnota, 403, 588
- löpnummer, 578
- purchasingavräkning, 598
- samlingsfaktura, 569, 581
- speditörsfaktura, 624
- underlag för avdragsrätt, 499
- Fakturadatummetod
 - definition, 29
 - redovisningsskyldighet, 619, 756
 - skattskyldighet, 90
 - tidpunkt för avdragsrätt, 620
 - tillämpningsområde, 620
- Fakturering, 569
 - a conto, 572
 - auktion, 596
 - avrundning, 595
 - begagnad vara, 1087, 1089
 - bidrag, 587
 - bygg- och anläggningstjänst, 575
 - detaljhandel, 586
 - egen och annans försäljning, 574
 - elektrisk kraft, 579
 - elektronisk, 575
 - exekutiv auktion, 573
 - faktureringskyldighet, 570, 813
 - förskott, 572
 - handelsbruk, 585
 - inbyte, 579
 - investeringsguld, 1126
 - mindre belopp, 585
 - omvänd skattskyldighet, 574, 773
 - resetjänst, 1061
 - självfakturering, 572
 - skattefri omsättning, 571
 - telefonkort, 598
 - till privatperson, 570
 - utläggning av, 573
 - utländsk företagare, 570
 - utländsk valuta, 592
 - verksamhetslokal, 813
- Faktureringsmetod, 604, 609
- Farledsavgift, 882
- Fartyg, 877
 - befraktning, 882
 - definition, 877
 - drivmedel, 880
 - förmedling, 884
 - försäljning, 879
 - hamn, 743
 - hamnavgift, 882
 - livräddning, 886
 - omsättning ombord, 222
 - personaluthyrning, 883
 - restaurang- och cateringtjänst, 352
 - sjöcontainer, 880
 - tillbehör, 879
 - tjänst, 363, 880
 - tjänst ombord, 311
 - undantag från skatteplikt, 877
 - undersökningsplikt, 884
 - uthyrning, 882
 - utrikes trafik, 267, 880
 - uttagsbeskattning, 885
 - återbetalningsrätt, 885
 - återuthyrning, 881
- Fast etableringsställe, 321, 1175
 - omsättning, 129
 - skattesubjekt, 201
 - överföring av vara, 238
- Fastighet
 - definition, 29, 710
 - exempel, 1260
 - JB:s fastighetsbegrepp, 710
 - lagertillgång, 776
 - ML:s fastighetsbegrepp, 710
 - tredimensionell, 36, 475, 710
 - visningshus, 778
 - översikt, 1263
- Fastighetsförvaltning, 786
 - eget arbete, 793
 - lönekostnad, 790

- metod I, 792
- metod II, 793
- Fastighetsskötsel, 768, 786
- Fastighetstillbehör, 711
- Fastighetstjänst
 - montering, 338
 - omsättningsland, 334
- Fastighetsupplåtelse, 709
 - arbetsplats, 730
 - arena, 727
 - avstående från hyresavtal, 722
 - bostad, 720
 - bro, 745
 - bussterminal, 746
 - byggnad för djur, 744
 - datorfestival, 730
 - elevhem, 737
 - fastighet, 718
 - festival, 731
 - flygplats, 743
 - förvaringsbox, 744
 - hamn, 743
 - hangar, 743
 - idrottslokal, 745, 944
 - ingående av hyresavtal, 721
 - jordbruksarrrende, 732
 - konferensarrangemang, 731
 - kontorshotell, 724, 726
 - marknadsplats, 727
 - obestämd lokalyta, 722
 - parkeringsplats, 738
 - reklam, 744
 - rumsuthyrning, 733
 - rörelse, 727
 - tunnel, 745
 - uppläggningsplats för båt, 742
 - utrymme för spel, 730
 - verksamhetslokal, 746
 - verksamhetstillbehör, 732
 - vårdlokal, 726
 - väg, 745
 - växande skog, 732
- övertagande av hyresavtal, 722
- Feldebiterad skatt
 - avdragsrätt, 503, 827
 - betalningsskyldig, 83, 812
 - kreditnota, 590
 - omvänd skattskyldighet, 773
 - redovisningsskyldighet, 628
- Festival, 731, 1009
- Filial, 201
- Filminspelning, 1001
- Filmproducent, 973
- Filmproduktion, 1001
- Filmstöd, 136
- Filmverk, 1001
- Finansiell tjänst, 1093
 - bank- och finansieringstjänst, 1093
 - försäkringstjänst, 1111
 - värdepappershandel, 1100
- Finansiellt instrument, 1104
- Fiskelag, 194
- Fiskerätt, 337, 733
- Fisketur, 330, 339, 401
- Flygbränsle, 99
- Flygplan, 878
- Flygplats, 743
- Flygutbildning, 938
- Flyktingförläggning, 737
- Folkbildningsverksamhet, 991
- Forsfärd, 445
- Forskningsbidrag, 136
- Fotbollsgolf, 935
- Fotografi, 1005
- Fotvård, 901
- Framställningstjänst, 1022
- Franchising, 727
 - franchiseavgift, 727, 729, 813
 - frivillig skattskyldighet, 813
 - skatteplikt, 728
- Frekvensavgift, 375, 420
- Fri omsättning, 1154, 1155
- Frikraft, 718
- Frilager, 1154

- Friskvårdskupong, 124
 Frivillig skattskyldighet
 - gemenskapsinternt förvärv, 250
 - investeringsguld, 81, 1124
 - konstnär, 80, 428, 996, 1084
 - utländsk företagare, 82
 - verksamhetslokal, 80, 746, 797
 Frizon, 1154
 Fyrhjulingar, 850
 Färdtjänst, 912, 913
 Följerätt, 377, 998
 Följesedel, 598
 Förarhytt, 851
 Förbundna med varandra, 397
 Förenklad faktura, 584, 1090
 Förenklad VMB, 1073
 Företagsöverlåtelse, 1103
 Förfarandemissbruk, 61
 Förmedling
 - annans namn, 332
 - betalning, 1095
 - eget namn, 195, 333
 - fakturering, 596
 - fartyg, 884
 - fastighetstjänst, 333
 - finansiell tjänst, 1094
 - försäkring, 1111
 - kommission, 196, 1068
 - konstverk, 998
 - krediter, 1097
 - omsättningsland, 331
 - produktionsbolag, 979
 - resetjänst, 334, 1060
 - utanför EU, 366
 - värdepapper, 1100, 1102
 Förseningsavgift, 130
 Förskott
 - bygg- och anläggningstjänst, 756
 - faktureringskyldighet, 572
 - förskottsrabatt, 140
 - hyra, 610, 817
 - importmoms, 623
 - omsättningsland, 212
 - redovisningskyldighet, 604, 619
 - skattskyldighet, 87
 - VMB, 1091
 Förströelsespelsautomat, 101
 Försäkring
 - avdragsrätt, 488
 - försäkringsavgift, 376
 - kundförlust, 410
 - självrisk, 376
 - vitvaruförsäkring, 376
 Försäkringsersättning, 113
 Försäkringstjänst, 1111
 - administrativ tjänst, 1115
 - böteskassa, 1114
 - förmedling, 1111
 - skadereglering, 1116, 1135
 - skatteplikt, 1111
 Förutsebarhet, 61
 Förvaltningsarvode, 126, 189, 1108
 Förvaringsbox, 744
 Förvärvsbeskattning, 29, 242
 Förvärvströskel
 - beskattningsland, 249
 - exempel, 292
 - inom EU, 1215**G**
 Gas
 - avgift för energi, 141
 - led i nyttjanderätt till fastighet, 718
 - omsättning, 224
 Gemenskapsinternt förvärv, 240
 - avdragsrätt, 507
 - beskattningsunderlag, 392
 - definition, 30
 - exempel, 291
 - förvärv, 242
 - nytt transportmedel, 243
 - omräkning, 595
 - punktskattepliktig vara, 246

- skattskyldighet, 79
- säljarens status, 248
- utländsk beskickning, 1164
- överföring, 253

Globala avtal, 327

God redovisningssed, 609

God tro

- avdragsrätt, 503
- beskattningsland, vara, 284

Grafisk formgivning, 996

Gravskötsel, 102

Gruppregistrering, 197

Guidning, 363, 447, 1013

Guld

- investeringsguld, 1121
- Sveriges Riksbank, 103
- VMB, 1070

Gåva, 145

H

Hamn

- gästhamn, 736
- hamnutrustning, 743
- upplåtelse, 743

Handelsbolag, 187

Hemdator, 465

Hemtjänst, 911

Hjälporganisation, 520, 1171

Hjälpsändning, 265

Hobby, 159

Holdingsbolag, 168

Hotellverksamhet

- frukost, 733, 1030
- skatteplikt, 733
- skattesats, 427

Hundspannsåkning, 445

Husbil, 851

Husbåt, 712

Husvagn, 742

Huvudsaklighetsbedömning, 400, 401

Hyra

- leasingavtal, 117
- leasingbil, 857, 863

- redovisningsskyldighet, 610, 817

Hämtmat, 1029

Häst, 949

- betäckning, 329
- omsättningsland, 330, 954, 957, 960
- premie, 119
- redovisning, 954
- ridläger, 738
- ridsport, 958
- sponsorbidrag, 958
- turridding, 936
- uppfödning, 958, 959
- utlandsägd, 953
- uttagsbeskattning, 961

I

Ideell förening

- näringsidkare, 167
- skattesubjekt, 203
- yrkesmässig verksamhet, 180

Identifieringsnummer, 30

Identitetskontroll, 1127

Idrott, 931

- bailine, 934
- dansverksamhet, 937
- fotbollsgolf, 935
- gokart, 933
- golf, 935, 946
- kundaliniyoga, 933
- omsättningsland, 345
- personlig träning, 941
- pilates, 933
- prispengar, 940
- qigong, 933, 936
- Riksidrottsförbundet, 933, 1236
- rytmik och dans, 936
- skidanläggning, 944
- skidspår, 934
- spelrätt, 122
- styrketräning, 933
- thai chi, 933

- turkiskt bad, 935
- turridding, 936
- upplåtelse av lokal, 944
- utbildning, 927, 937
- uthyrning av redskap, 943
- äventyrsbad, 934
- äventyrsbana, 935
- övergångsersättning, 947
- Idrottstränare
 - idrottstjänst, 939
 - omsättningsland, 329, 346
- Immateriell rättighet, 965
 - industriellt rättsskydd, 965, 993
 - omsättningsland, 337
 - upphovsrätt, 965, 992
- Import, 275
 - antikvitett, 1085
 - beskattningsunderlag, 393
 - bil, 871
 - definition, 30, 207
 - exempel, 306
 - gas och el, 226
 - importmoms, 423, 482, 623
 - indirekt ombud, 624
 - konstverk, 429, 1085
 - olaglig, 277
 - omsättningsland, 216
 - placering i skatteupplag, 1151
 - redovisningsskyldighet, 623
 - samlarföremål, 1085
 - skattefrihet, 277
 - skatteplikt, 275
 - skattskyldig, 79
 - speditör, 423
 - temporär import, 277
 - tjänst i samband med, 315
 - tullager, 277
 - tullklarering, 276
 - tullskyldig, 276
 - undantag från skatteplikt, 107
 - utlägg, 423
 - utländsk beskickning, 1163
 - utländsk företagare, 1183
 - via annat EU-land, 252, 278
 - VMB, 1065
- Incitamentsprogram, 1103
- Individuell visningsrätt, 998
- Industritillbehör, 714, 767
- Informationsfilm, 1006
- Informationstjänst, 363
- Inkassoavgift, 142, 375
- Inkassotjänst, 421
- Inre marknad, 66
- Insatskapital, 121
- Installation
 - tjänst, 338, 351
 - vara, 213, 293
- Internationell organisation, 1164
- Intrastat, 30
- Intressegemenskap, 397
- Intyg, 272
- Investeringsfond, 123, 1108
- Investeringsguld, 1121
 - byte, 1128
 - definition, 30, 1122
 - faktura, 1126
 - frivillig skattskyldighet, 81, 1124
 - guldmynt, 1122
 - identitetskontroll, 1127
 - omvänd skattskyldighet, 1125
 - skattskyldighet, 81
 - återbetalning, 1123
- Investeringsvara, 534
- J**
- Jack Vegas, 102
- Jakträtt, 733
- Jordbruksarrende, 490, 732
- Jubileumsbok, 1018
- Justeringsregler, 1201
- Jämkning, 531
 - exempel, 561
 - fastighetsöverlåtelse, 552
 - frivillig skattskyldighet, 831

- förutsättning för, 532
- förvärv för verksamhet, 532
- handling, 555, 557
- hyres- och bostadsrätt, 538, 554
- inkomstbeskattning, 532, 848
- investeringsvara, 534
- jämningsbelopp, 549
- jämningsorsak, 540
- kommuns fastighetsöverlåtelse, 532
- kommuns överlåtelse, 1201
- konkurs, 556, 1194
- korrigeringsperiod, 546
- lokalvis, 549
- offentligrättsligt organ, 533
- personbil, 856
- redovisning, 560
- slussningsregel, 539
- uppförandeskede, 553, 556
- uttagsbeskattad fastighet, 536
- verksamhetsöverlåtelse, 551
- vid ett tillfälle, 548
- årlig jämkning, 548
- ändrad användning, 541

K

Kapitalförvaltning

- ekonomisk verksamhet, 156
- skattskyldig, 156
- värdepappershandel, 1106

Karosserikod, 852, 1233

Karta, 434, 995

Kassarabatt, 402, 589

Kassettidning, 440, 1016

Katalog

- bibliotek, 984
- djurpark, 1013
- konsert, 1008
- museum, 991
- reducerad skattesats, 439
- undantag från skatteplikt, 1025

Kommanditbolag, 187

Kommissionär, 196, 1068

Kommun

- avdragsrätt, 466
- byggtjänst, 771
- ersättning för mervärdesskatt, 1200
- konkurrensregel, 171, 177
- skattesubjekt, 195
- yrkesmässig verksamhet, 171
- återbetalningsrätt, 1200

Kompensation, 1199

Koncern

- avdragsrätt, 484
- koncernbidrag, 137
- samordnade inköp, 419
- skattesubjekt, 200
- uthyrning av fastighet, 847

Konferenslokal, 731

Konferenstjänst, 348, 731

Konkurrensregel, 171, 177

Konkurs, 1185

- avdragsrätt, 1186
- avverkningsrätt, 1190
- bygg- och anläggningsentreprenad, 1189, 1193
- egen regi, 1189
- förvaltaravvode, 474, 618, 1194
- jämkning, 556, 557, 561, 1194
- kundförlust, 1192
- kvarstad, 1188
- prisnedsättning, 1191
- redovisningsskyldighet, 618, 1186
- uthyrning av verksamhetslokal, 1193
- utmätt gods, 1187
- äganderättsförbehåll, 1192
- överlåtelse av verksamhet, 1193

Konsert

- restaurang- eller serveringstjänst, 1030

- skatteplikt, 1007
- Konsortium, 128, 193
- Konstnär
 - droit de suite, 377, 998
 - ersättning, 1011
 - framförande, 976
 - följerrätt, 377, 998
 - individuell visningsrätt, 998
 - skattskyldighet, 80
 - utövande, 344, 973, 976
- Konstnärligt verk, 969
 - filmverk, 969, 1001
 - konstverk, 969, 997
 - musikaliskt verk, 969, 999
 - sceniskt verk, 969, 1000
 - skattesats, 443
 - upphovsrättsligt skydd, 967
 - upplåtelse, överlåtelse, 999
- Konstverk
 - bildkonstverk, 969, 997
 - brukskonst, 970, 999
 - byggnadskonst, 970, 999
 - definition, 1071
 - droit de suite, 377, 998
 - följerrätt, 377, 998
 - förmedling, 998
 - skattesats, 428
 - upphovsman, 80, 428, 996
 - VMB, 1084
- Konsulttjänst, 766
- Konsumtion ombord, 269
- Kontokort, 597
- Kontorshotell, 724, 726
- Korrigeringsstid, 546
- Kost åt personal, 1032
 - 30 000 kr-gräns, 1032
 - avdragsrätt, 486
 - egen regi, 1032
 - entreprenör, 1034
 - måltidskupong, 1033
 - personalvårdsförmån, 1033
 - representation, 1033, 1036
 - subventionerad kost, 1032
 - uttagsbeskattning, 148, 1032
 - yrkesmässighet, 180
- Kostnadsersättning, 501
- Kostnadsfördelning, 418
- Kreditförmedling, 1097
- Kreditnota
 - definition, 31
 - faktura, 588
 - innehåll, 591
 - prisnedsättning, 403
 - redovisningsskyldighet, 607
- Kultur, 963
 - arkivverksamhet, 985
 - artist, 976
 - artistiskt framträdande, 344
 - avdragsbegränsning, 1010
 - biblioteksverksamhet, 983
 - djurpark, 1011
 - film, 1002
 - filmproduktion, 1001
 - folkbildningsverksamhet, 991
 - fotografi, 1005
 - konsert, 1007
 - konstnärligt verk, 967, 969
 - konstnärs framförande, 976
 - kulturbildningsverksamhet, 992
 - litterärt verk, 967, 994
 - museiverksamhet, 985
 - omsättningsland, 343
 - teaterföreställning, 1007
 - TV-produktion, 1001
 - upphovsrätt, 965, 992
 - översikt, 1237
- Kundaliniyoga, 933
- Kundförlust, 407
 - ackord, 409, 1195
 - konkurs, 1192
 - konstaterad kundförlust, 407
 - redovisningsskyldighet, 622
 - VMB, 1082
- Kuponghäfte, 124

Kvalificerade undantag, 525

Kvarstad, 1188

Kyrklig verksamhet

– gravskötsel, 102

– prästlönetillgångar, 185

– yrkesmässighet, 184

Körkortsutbildning, 927

L

Lager, 1149

– beskattningsmyndighet, 1156

– beskattningsunderlag, 1157

– frilager, 1155

– frizon, 1155

– skatteupplag, 1150

– skattskyldighet, 1157

– skattskyldighetens inträde, 1160

– tillfälligt lager, 1155

– tullager, 1155

Lastbil

– definition, 851

– karosserikod, 852, 1234

– leasing, 859

– omregistrering, 851

– separat förarhytt, 851

– uttagsbeskattning, 855, 866

Leasing

– köp eller hyra, 117

– lease-leaseback, 126

– leasingstock, 487

– personbil, 490, 857, 863

– sale- and leaseback, 115

Leverans

– begrepp, 85, 114, 210

– bruk ombord, 268

– i Sverige, 230

– online, 208

– till annat EU-land, 226

– utanför EU, 263

Liftkort, 444

Likabehandlingsprincipen, 61

Litteraturstöd, 136

Litterärt verk, 968

– beskrivande verk, 968, 995

– datorprogram, 968

– grafisk formgivning, 996

– karta, 968

– skattesats, 443

– skönlitterärt verk, 968, 994

– upphovsrättsligt skydd, 967

– upplåtelse, överlåtelse, 994

– översättning, 996

Livsmedel

– definition, 429

– försäljning ombord, 269

– skattesats, 429

Ljudbok, 441

Lotteri, 100

Luftfartyg, 878

– flygbränsle, 880

– flygplatsavgift, 882

– försäljning, 879

– omsättning ombord, 222

– restaurang- och cateringtjänst,
352

– tillbehör, 879

– tjänst, 363, 880

– tjänst ombord, 311

– undantag från skatteplikt, 877

– undersökningsplikt, 884

– uthyrning, 884

– utrikes trafik, 267

– yrkesmässig befordran, 878

– återbetalningsrätt, 885

Lunchkupong, 88, 1033

Lägenhet, 497

Läkemedel, 97, 430

Löpnummer, 578

M

Marginalbeskattning

– begagnad vara, 1065

– resetjänst, 1037

Marketmakertjänst, 1102

Marknadsplats, 727
 Marknadsvärde, 31, 395
 Markupplåtelse, 725
 Massage, 894
 Massmedia, 1015

- katalog, 1025
- periodisk publikation, 1015
- program, 1025
- radio och TV, 1026
- översikt, 1258

 Medelsinsamling, 138
 Medicinsk åtgärd, 890
 Medlemsavgift, 120, 379
 Medlemsblad, 1016
 Mervärde, 68
 Mervärdesskattedirektivet, 31
 Mervärdesskattegrupp

- fakturering, 574
- frivillig skattskyldighet, 810
- jämkning, 552
- skattesubjekt, 197

 Metallkonto, 1128
 Miljöstöd, 135
 Mjölkkvot, 611
 Montering

- tjänst, 338, 351
- vara, 213, 293

 Moped, 850
 Motorcykel, 849, 850
 Museiverksamhet, 985
 Musik online, 1000
 Musikaliskt verk, 999
 Musikskola, 992
 Myndighetsutövning, 173, 178
 Mynt, 1071
 Måltidskupong, 1033
 Mäklararvode, 467, 820

N

Neutralitetsprincipen, 60
 Notariatverksamhet, 1098
 Notarius publicus, 177

Nya transportmedel

- definition, 32
- distansförsäljning, 218
- förvärvsbeskattning, 243
- transport från annat EU-land, 243
- transport till annat EU-land, 233, 871
- VMB, 1076, 1087
- återbetalningsrätt, 528

 Nyemission, 122, 463, 1103
 Näringsfastighet, 158
 Näringsidkare

- beskattningsland tjänst, 315
- definition, 32
- ekonomisk verksamhet, 166
- utvidgning av, 318

 Näringsverksamhet, 157

O

Objektiv omständighet, 155, 159
 Ombildning, 199
 Ombud, 624, 1184
 Omlastning, 264
 Omstrukturering, 1137
 Omsättning, 111

- bidrag, 132
- definition, 32, 111, 210
- försäkringsersättning, 113
- inom landet, 211
- lager, 1152, 1154
- ombord, 222, 268
- skadestånd, 113
- tjänst, 118
- utomlands, 211
- uttag, 143
- vara, 114

 Omsättningströskel, 218, 1215
 Omvänd skattskyldighet, 77

- byggtjänst, 77, 760
- definition, 32
- el och gas, 78
- fastighet, 78, 82

- GIF, 79
- guld, 79, 1125
- lager, 80
- tjänst, 77
- trepartshandel, 79
- utländsk företagare, 1182
- valfrihet, 78, 80
- vara, 78
- återbetalning, 509
- Omvänd skattskyldighet, byggsektorn, 760
 - byggstädning, 766
 - byggtjänst, 763
 - egentillverkad vara, 764
 - fakturakrav, 773
 - fastighetsskötsel, 768
 - fjärrvärme, 771
 - hyresgäst Anpassning, 772
 - industritillbehör, 767
 - kommun, 771
 - konsultverksamhet, 766
 - köpare, 768
 - mellanman, 770
 - montering/installation, 750, 765, 767
 - reparation eller underhåll, 766
 - SNI 2002, 764
 - staten, 770
 - tjänster som omfattas, 763
 - uthyrning av arbetskraft, 764
 - vara eller tjänst, 761
 - vägtransport, 766
- Omvärdering, 395
- Online-spel, 125, 166, 361
- Opera, 1007
- Optiker, 401, 893
- Option, 123, 1103
- Organ
 - mänskligt, 99
 - offentligrättsligt, 176
- Organisationstidskrift, 1020

P

Pant

- beskattningsunderlag, 406
- fakturering, 596
- returenhet, 130, 406
- skattskyldig, 202

Parkering

- avdragsrätt, 476
- felparkeringsavgift, 740
- förvaltning, 741
- konkurrensregel, 179, 740
- myndighetsutövning, 173, 740
- skatteplikt, 738, 801
- upplåtelse, 738

Passiv förädling

- definition, 29
- varuförvärv, 249
- varuomsättning, 231
- varuöverföring, 255

Patent

- skattskyldighet, 87
- utlägg, 421

Pedagogisk aktivitet, 347

Periodisk publikation, 1015

- annonsering, 1022
- definition, 33
- framställning, 1022
- medlemsblad, 1016
- organisationstidskrift, 1020
- personaltidning, 1016
- serviceorgan, 1017

Periodisk sammanställning, 71

- definition, 33
- redovisning, 627
- tjänst, 313

Personaltidning, 1016

Personalvård, 464

Personbil, 849

- avdragsförbud, 854, 862
- avdragsrätt, 490, 857, 860, 863
- bilförmån, 860, 867
- definition, 33, 849

- driftkostnad, 860
 - drivmedel, 860, 868
 - egen bil i tjänsten, 861
 - EU-förvärv, 871
 - export, 869
 - extrautrustning, 861
 - finansiering, 864
 - försäkringsskada, 876
 - försäljning, 855, 864
 - garantiåtagande, 483, 874
 - handel inom EU, 869
 - import, 871
 - jämkning, 856
 - leasing, 857, 863
 - nytt transportmedel, 870
 - omregistrering, 851
 - reparation, 873, 875
 - skadereglering, 855
 - skrotningsersättning, 875
 - till annat EU-land, 870
 - tillfällig registrering, 872, 873
 - tävlingsutrustad, 852
 - uttagsbeskattning, 855, 865
 - VMB, 872, 1076
 - återtag, 855
 - Persontransport, 330, 338, 444
 - Pick-up bil, 852
 - Posttransporttjänst, 108
 - Presentkort
 - bensin, 406
 - inlösen, 404
 - redovisningsskyldighet, 604
 - skattskyldighet, 88
 - Producentauktion, 197
 - Produktionsbolag, 977
 - Program
 - bibliotek, 984
 - djurpark, 1013
 - konsert, 1008
 - museum, 991
 - reducerad skattesats, 439
 - undantag från skatteplikt, 1025
 - Proportionalitetsprincipen, 60
 - Prästlönetillgång, 131, 185
 - Punktskattepliktig vara
 - definition, 34
 - distansförsäljning, 218
 - förvärvsbeskattning, 246
 - till annat EU-land, 233
 - Punktskrift, 441
 - Påminnelseavgift, 142
- Q**
- Qigong, 903, 933, 936
- R**
- Rabatt, 402
 - efter konkurs, 1191
 - kassarabatt, 588
 - rabattkupong, 124, 404
 - åt anställd, 145
 - Radio- och TV-sändning, 718, 1026
 - Radiotidning, 440, 1016
 - Rallycrossbil, 853
 - Receipt, 98
 - Reciprocitet, 60
 - Redovisningsmetod
 - bokslutsmetod, 603, 615
 - byte av, 616
 - faktureringsmetod, 604, 609
 - ändring av registrerad metod, 616
 - Redovisningsperiod, 34, 71
 - Redovisningsskyldighet, 601
 - avbetalningsköp, 622
 - avverkningssrätt, 623
 - bilförmån, 628
 - bokföringskyldig, 601
 - bokslutsmetod, 603, 615
 - brytdag, 605
 - bygg- och anläggningstjänst, 619, 756
 - egen regi, 622, 783
 - ej bokföringskyldig, 601
 - fakturadatummetod, 756

- faktureringsmetod, 604, 609
 - feldebiterad skatt, 628
 - förenklat årsbokslut, 606
 - GIF, 626
 - god redovisningssed, 609
 - hyra, 610
 - importmoms, 623
 - konkurs, 618, 1186
 - kreditnota, 607
 - kundförlust, 622
 - mjölkkvot, 611
 - periodisk sammanställning, 627
 - presentkort, 604
 - årsbokslut, 603, 604
 - årsredovisning, 602
 - överlåtelse av verksamhet, 616
- Registrering, 70
- Rehabilitering, 899
- Reklam
- på fastighet, 744
 - reklamalster, 1002, 1006
 - reklamfilm, 1002
- Representant, 192, 607
- Representation
- avdragsrätt, 499
 - i personalservering, 1036
 - personalvårdsförmån, 1033
- Reseförsäkring, 1049
- Reservregel
- definition, 34
 - exempel, 291, 298
 - förvärvsbeskattning, 252
- Resetjänst, 1037
- anslutningstransport, 1059
 - avdragsrätt, 1055
 - beskattningsunderlag, 1048
 - bokningsavgift, 1061
 - faktisk marginal, 1049
 - fakturering, 1061
 - förenklad faktura, 587
 - förmedling, 1060
 - omsättningsland, 367, 1057
 - reseservicetjänst, 1060
 - schablonmarginal, 1053
 - seat only, 1044
 - skattesats, 1061
 - återbetalningsrätt, 1056
- Restaurang- och cateringtjänst, 1027
- catering, 1027
 - kost åt personal, 1032
 - omsättningsland, 352
 - restaurangtjänst, 1027
- Restaurangtjänst, 1027
- Retroaktivt avdrag
- avdragsrätt, 822
 - exempel, 841
 - handling, 814
 - inkomstbeskattning, 848
 - redovisningstidpunkt, 818
- Returemballage, 432
- Returenhet, 130, 406
- Ridläger, 738
- Ridsport, 958
- Riktlinjer från EU, 1242
- Rotpost, 91
- Råvara, 431
- Ränta, 373, 403, 781
- Rätt till återbetalning, 507
- Rättssäkerhet, 61
- Rörelsearrende, 727
- S**
- Samfällighet
- avdragsrätt, 481
 - förening, 202
 - skattesubjekt, 202
 - yrkesmässig verksamhet, 186
- Samlarföremål, 97, 1071, 1085
- Samlingsfaktura, 569, 581
- Samlingsverk, 973
- Sammanträdesrum, 724
- Samtalsterapi, 898, 914
- Sceniskt verk, 1000
- Schablonmarginal, 1053

- Sedlar, 97, 1071
- Serveringsavgift, 119, 379, 1028
- Serveringstjänst, 268, 1027
- Sjuktransport, 900
- Sjukvård, 887
- analys av prov, 903
 - definition, 888
 - estetisk operation, 891
 - fotvård, 901
 - företagshälsovård, 899
 - hälsoundersökning, 890, 900
 - intyg, 890
 - led i sjukvård, 901
 - legitimation, 895
 - läkemedelsprövning, 330
 - medicinsk åtgärd, 890
 - rehabilitering, 899
 - sakkunnigutlåtande, 891
 - samtalsterapi, 898
 - sjukhus, 894
 - sjuktransport, 900
 - sjukvårdsupplysning, 892
 - synundersökning, 893
 - vaccination, 890
 - vårdgivare, 902
- Självfakturering, 572, 578
- Självrisk, 376
- Självtjänst, 147
- Skadereglering
- försäkringstjänst, 1111
 - omsättning, 114
 - skatteplikt, 1116
 - övertagande av vara, 1115, 1135
- Skadestånd
- beskattningsunderlag, 405
 - byggverksamhet, 754
 - EU-rätt, 65
 - hyreskontrakt, 813
 - omsättning, 113
- Skattedeklaration, 70
- Skatteneutralitetsprincipen, 61
- Skatteplikt, 93
- definition, 34
 - GIF, 256
 - import, 275
 - tjänst, 93
 - undantag, 93
 - vara, 93
- Skattesats, 425
- 6 %, 433
 - 12 %, 427
 - 25 %, 426
 - historik, 1207
 - inom EU, 1211
 - kombinerade tillhandahållanden, 437
 - normalskattesats, 426
 - resetjänst, 1061
- Skattesubjekt, 187
- Skatteupplag, 198, 1150
- Skattskyldig, 35, 76
- Skattskyldighet, 75
- frivillig, 80
 - inträde, 36, 84
 - omfattning, 75
 - omvänd, 32, 77
 - skattskyldig, 35, 76
 - utländsk företagare, 82
- Skattskyldighetens inträde, 84
- avverkningsrätt, 90
 - bygg- och anläggningstjänst, 90, 756
 - egen regi, 783
 - förskott och a conto, 87
 - GIF, 91
 - import, 91
 - lager, 1160
 - tillfälligt registrerad bil/MC, 90
 - tjänst, 86
 - tjänster utsträckta i tiden, 91
 - vara, 85
- Skepp, 877
- definition, 36, 877

- försäljning, 287
- undantag från skatteplikt, 877
- utrikes trafik, 267
- yrkesmässig sjöfart, 877
- yrkesmässigt fiske, 878
- Skidanläggning, 944
- Skidlift, 444, 944
- Skog
 - avverkningsrätt, 90, 168, 623, 733
 - växande, 732
- Skolfotokatalog, 434
- Skrotning, 1069
- Skrotningsersättning, 875
- Skåpbil, 851
- Skönlitterärt verk, 994
- Slussning, 447, 881
- Slussningsregel
 - avdragsrätt, 484
 - jämkning, 539
 - uthyrning av fastighet, 847
- Slutbesiktning, 621, 757
- Snöskoter, 850
- Social omsorg, 906
 - annan jämförlig omsorg, 913, 916
 - assistansersättning, 912
 - barnomsorg, 909, 911
 - definition, 907
 - funktionshindrad, 909, 913
 - färdtjänst, 912, 913
 - hemtjänst, 911
 - individuell behovsprövning, 913
 - kategori ett, 909
 - kategori två, 913
 - kontraktsvård, 915
 - led i omsorg, 915
 - omfattning, 908
 - privat regi, 909, 910
 - samtalsterapi, 914
 - servicehus, 917
 - äldreomsorg, 909, 913

- Spel, 100, 955
- Spelarrättighet, 363, 947
- Spelautomat, 101
- Spelrätt, 940
- Sponsorbidrag, 141, 958
- Sponsring, 139
- Sprit, 432
- Språkresa, 1041
- Spärregel, 252
- Stadigvarande bostad
 - avdragsförbud, 490
 - rumsuthyrning, 733
 - äldreboende, 494, 917
- Stadigvarande vistelse, 1180
- Staten
 - anläggningstillgång, 1133
 - avdragsrätt, 466
 - byggtjänst, 770
 - kompensation, 1199
 - konkurrensregel, 171, 177
 - skattesubjekt, 195
 - yrkesmässig verksamhet, 171
 - åttaprocentsregel, 1200
- STCC-bil, 852
- Stiftelse, 204
- Stilleståndsersättning, 164
- Studiecirkel, 991
- Styrketräning, 933
- Städtjänst, 725
- Stöld, 117
- Subjektivt värde, 112, 119
- Synundersökning, 893
- Säte, 321, 1174

T

- Talbok, 440
- Tandvård, 904
 - definition, 904
 - dentalteknisk produkt, 905
 - led i tandvård, 905
 - tandreglering, 905
 - vårdgivare, 905
- Taxi, 862

Teater, 1007
 Teckenspråk, 441
 Telefonkort, 88, 598
 Telekommunikation, 359
 Terrängmotorfordon, 850
 Textredigering, 996
 Tidning

- jultidning, 162
- matchtidning, 1019
- organisationstidskrift, 1020
- personaltidning, 1016
- skattesats, 434
- utgivningsbevis, 125

 Tillfälligt lager, 1154
 Tilläggsavgift, 130, 142
 Tjänst

- definition, 93
- kontinuerlig, 91
- skatteplikt, 93
- skattskyldighetens inträde, 86
- utsträckning i tiden, 86

 Tobak, 432
 Tolk, 972, 996
 Torgplats, 727
 Trafikförsäkring, 120
 Trafikskola, 862, 927
 Transport av vara

- dokumentation, 281
- gränsöverskridande transport, 229
- till annat EU-land, 226

 Transportköp, 846
 Transportmedel, 354
 Transporttjänst, 338

- avliden, 447
- brev, 341
- omsättningsland, 338
- persontransport, 444
- skidlift, 444
- varutransport, 340

 Trav- och galoppbana, 955
 Trepårtshandel, 257, 295
 Trettonde direktivet, 36, 508

Trossamfund

- kyrklig verksamhet, 184
- skattesubjekt, 203
- yrkesmässig verksamhet, 180

 Tryckeritjänst, 352, 1022
 Trycktjänst, 434
 Trängselskatt, 745
 Tröskelboende, 497
 Tröskelvärde

- definition, 36
- distansförsäljning, 217, 1215
- förvärv, 249, 1215
- små företag, 1213

 Tullager, 277, 1154
 Tunnel, 337, 745
 Turist, 272
 TV-produktion, 1001
 TV-sändning, 718
 Tävlingsavgift, 124
 Tävlingsbil, 852

U

Uppbyggnadsskede, 522
 Uppförandeskede

- ansökan, 846
- avdrag, 819
- förutsättningar, 804
- jämkning, 553, 556, 834
- retroaktivt avdrag, 823
- skattskyldighetens inträde, 811
- skattskyldighetens upphörande, 828
- särskilda skäl, 805
- vem kan medges, 806
- återbetalning, 834
- ändrad användning, 819
- överlåtelse, 812, 829

 Upphovsman, 966
 Upphovsrätt, 965

- ekonomisk rätt, 965
- framföranderätt, 966
- konstnärligt verk, 967, 969

- litterärt verk, 967, 994
- närstående rättighet, 973, 1011
- reproduktionsrätt, 966
- spridningsrätt, 966
- upplåtelse, 992
- verkshöjd, 967
- visningsrätt, 966
- överlåtelse, 992
- Upplagshavare, 1150
- Uppläggningsplats för båt, 742, 743
- Uppställningsplats för husvagn, 742
- Ursprungsprincipen, 37, 67, 206
- Utbildning, 919
 - arbetsmarknadsutbildning, 927
 - begreppet utbildning, 923
 - erkänd utbildningsanordnare, 921, 925
 - flygutbildning, 938
 - folkbildningsverksamhet, 991
 - idrott, 937
 - idrottsutbildning, 927
 - kursmaterial, 928
 - körkortsutbildning, 927
 - led i utbildning, 928
 - musikskola, 992
 - offentliga skolväsendet, 920
 - omsättningsland, 347, 922
 - skollunch, 928
 - studiecirkel, 991
 - studiestöd, 922
 - underentreprenör, 923
 - uppdragsutbildning, 926
 - utbildare, 925
 - utbildningsanordnare, 923
 - yrkesutbildning, 922
- Utdelning, 122
- Utgivningsbevis, 125
- Uthyrning
 - arbetskraft, 887
 - arbetsplats, 726
 - arena, 727
 - byggnad för djur, 744
 - elevhem, 737
 - fartyg, 882
 - fartygspersonal, 883
 - fastighet, 717
 - frisörstol, 729
 - förvaringsbox, 744
 - hangar, 743
 - inspelningsstudio, 729
 - jordbruksarrende, 732
 - konferenslokal, 731
 - kontorshotell, 724, 726
 - loge i idrottsanläggning, 719
 - luftfartyg, 884
 - marknadsplats, 727
 - obestämd lokalyta, 722
 - parkeringsplats, 738
 - personbil, 857, 863
 - rum, 427, 733
 - rörelse, 727
 - sjukvårdspersonal, 887
 - sportanordning, 943
 - transportmedel, 354
 - uppläggningsplats för båt, 742
 - utrymme för spel, 730
 - verksamhetslokal, 797
 - vårdlokal, 726
- Uthyrning av verksamhetslokal, 797
 - anmälningsskyldighet, 846
 - ansökan, 845
 - avdragsrätt, 818
 - avdragsrätt, hyresgäst, 827
 - beskattningsunderlag, 812
 - brand, 828, 834
 - exempel, 839
 - faktureringssskyldighet, 813
 - inkomstbeskattning, 848
 - jämkning, 551, 552, 831
 - jämkningshandling, 815
 - konkurs, 1193
 - mäklararvode, 820
 - omsättningsland, 799
 - outhyrd lokal, 828

- parkeringsplats, 801
- redovisning i skattedeklaration, 846
- redovisningstidpunkt, 817
- registrering, 845
- retroaktivt avdrag, 814, 818, 822
- rivning, 828, 834
- skattskyldighetens början, 811
- skattskyldighetens upphörande, 827
- stadigvarande användning, 801
- stadigvarande bruk, 800
- uppförandeskede, 804, 828
- vad kan omfattas, 799
- vem kan medges, 806
- vidareuthyrning, 808
- yrkesmässighet, 170
- ändrad användning, 827
- ändrad förutsättning, 847
- överlåtelse, 808, 811, 829
- Utlägg, 417
 - anställd, 501, 861
 - avdragsrätt, 476
 - bygg- och anläggningsentreprenad, 753
 - definition, 417
- Utländsk beskickning, 236, 521, 1163
- Utländsk företagare, 1173
 - definition, 37, 1173
 - ombud, 1184
 - redovisningsskyldighet, 626
 - registrering, 1183
 - skattskyldighet, 77, 82, 1182
 - särskild beskattningsordning, 1184
 - yrkesmässig verksamhet, 170
 - återbetalningsrätt, 508
- Utmätning, 1187
- Utredningsskyldighet, 884
- Utrikes trafik, 267
- Utsläppsrätt, 363
- Uttagsbeskattning, 143
 - avdragsrätt byggtjänst, 450, 485
 - beskattningsunderlag, 385
 - byggtjänst, 775
 - egen tillverkning, 151
 - fartyg och luftfartyg, 885
 - fastighetsförvaltning, 787
 - kommun, 107
 - kost åt personal, 1032
 - lastbil, 866
 - personbil, 865
 - tjänst, 147
 - vara, 144
- Utvecklingsarvode, 121
- V**
- VA (vatten och avlopp), 141, 718
- Vaccinationer, 890
- Vadhållning, 100
- Valuta
 - deklaration, 595
 - fakturering, 592
 - omräkning, 383, 592
 - omräkning vid GIF, 595
- Valutahandel, 1098
- Vara
 - beskattningsland, 205
 - definition, 93, 207
 - skatteplikt, 93
 - skattskyldighetens inträde, 85
- Varuomsättning
 - transport från annat EU-land, 242
 - transport från tredjeland, 275
 - transport påbörjas här, 212
 - transport till annat EU-land, 226
 - transport till tredjeland, 263
- Varuretur, 410, 1083
- Varutransport
 - avgångs- och ankomstort, 342
 - befaktning, 340
 - beskattningsland, 340
 - bilbärgning, 340

- färjetransport, 340
- linjefart, 340
- rendrivningstjänst, 340
- resgods, 340

Vatten, 432

Vattenförbund, 194

Verksamhetslokal, 797

Verksamhetstillbehör

- definition, 710, 715
- exempel, 1261
- skatteplikt, 732

Verksamhetsöverlåtelse, 551

Verkshöjd, 967, 980

Veterinärtjänst, 329

Vidarefakturering, 418

Vildmarksritt, 446

Vinstandel, 126, 188

Vinstmarginalbeskattning

- begagnad vara, 1065
- resetjänst, 1037

Visningshus, 778

Voucher, 88, 125, 1033

Vägtull, 174, 745

Värdepappershandel, 1100

Växling, 123, 1098

Y

Yrkesmässig verksamhet, 153

- direkt effekt, 153, 158, 183
- enligt mervärdesskattedirektivet, 153
- enligt ML, 157
- fackförbund, 104, 164
- hobby, 159
- ideell förening, 180
- idrottsutövare, 162
- konkurrensregel, 178
- näringsliknande former, 158
- online-spel, 166
- parkering, 179
- privatbostadsfastighet, 169
- samfällighet, 186

- självständighet, 161
- staten och kommun, 171
- trossamfund, 180

Yrkesutbildning, 922

Å

Årsbokslut, 603

Årsredovisning, 602

Återbetalande medlemsstat, 38

Återbetalningsrätt, 507

- ansökan, 511, 517
- begränsning, 509
- blandad verksamhet, 515
- export, 529
- från annat EU, 511
- från land utanför EU, 517
- förfarande, 511
- förutsättning, 508
- hjälporganisation, 520
- internationell organisation, 1164
- kommun, 1200
- kvalificerade undantag, 525
- likställd med utländsk företagare, 527
- minimibelopp, 511
- nya transportmedel, 528
- omvänd skattskyldighet, 527
- resetjänst, 1056
- statlig myndighet, 1199
- till annat EU-land, 519
- uppbyggnadsskede, 522
- utländsk beskickning, 520, 1164
- utländsk diplomat, 1165
- utländsk företagare i Sverige, 518

Återbäring, 626

Återimport, 394

Återkopplingsavgift, 142

Återtagande av vara

- beskattningsunderlag, 410
- redovisningsskyldighet, 622
- VMB, 1082, 1083

Åttaprocentsregel, 1200

Åttonde direktivet, 38, 508

Ä

Äganderätt, 114

Äganderättsförbehåll, 622, 1083, 1192

Äldreboende, 494, 917

Äldreomsorg, 909

Ändrad användning, 541, 831

Äventyrsbana, 935

Ö

Öresavrundning, 595

Överföring av vara

- arbete på vara, 255
- beskattningsunderlag, 393
- definition, 38
- exempel, 303
- inom samma företag, 1182

– monteringsleverans, 215

– omsättning, 111

– till annat EU-land, 238

– till Sverige, 253

– till Sverige ej GIF, 221

– uttagsbeskattning, 146

Övergångsersättning, 947

Överlåtelse av verksamhet, 1137

– del av verksamhet, 1146

– företagsöverlåtelse, 1103

– i flera led, 1145

– jämkning, 551

– konkurs, 1193

– redovisningsskyldighet, 616

Överlåtelse av vissa tillgångar, 1131

Överskottsdel, 225

Översättning, 970, 996