



IMPAKT —
*Skatter och
avgifter
i Sverige*

***Björn
Forssén***

Melker Förlag

© Björn Forssén och Melker Förlag

Titel: IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige

Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-191-4

Förord

IMPAKT – Skatter och avgifter i Sverige behandlar översiktligt skatterna och avgifterna i Sverige. IMPAKT står för *Inkomstskatt*, *Mervärdesskatt* (moms), *Punktskatt*, *Arbetsgivaravgifter*, *Källskatt* (skatteavdrag) och *Tull*. Redan genom förkortningen IMPAKT får läsaren ett enkelt kom-ihåg avseende vilka skatter och avgifter som normalt berör en företagare. Ett företag kan bedrivas av en fysisk person eller en juridisk person. En privatperson omfattas vanligen av inkomstskatt, men kan också omfattas av andra skatter och avgifter.

Akronymen IMPAKT ger också en uppfattning av vad denna bok huvudsakligen berör:

- Boken inleds med direkt skatt, kapitlet *Inkomstskatt (I)*.
- Därefter behandlas i kapitlet *Företagsbeskattning* just företagsbeskattningen med betoning på inkomstskatt varvid bl.a. vissa jämförelser görs med den vanligaste indirekta skatten, mervärdesskatt (moms), och med den civilrättsliga redovisningsrätten.
- Sedan behandlas i kapitlen *Mervärdesskatt (moms) (M)* respektive *Tull och punktskatter (T+P)* särskilt mervärdesskatt samt de båda andra vanligaste indirekta skatterna, tull och punktskatt.
- Därefter behandlas i kapitlet *Källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m. (K+A)* bl.a. skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.
- Avslutningsvis berörs i kapitlet *Övrigt om skatter och avgifter* andra skatter och avgifter.

Kapitlen *Inkomstskatt* och *Företagsbeskattning* baseras på *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*, som ges ut på förevarande förlag. Skillnaden är att övningsdelen i den boken inte återges här.

I kapitlet *Mervärdesskatt (moms)* återges detsamma som i boken *IMPAKT – Momsnyckeln*, som ges ut på detta förlag. Således inleds det kapitlet med guiden till *Momsnyckeln*.

Kapitlet *Tull och punktskatter* innehåller en översikt i dessa hänseenden, och utgår från inledningen av sektionen *Internationella affärer och moms* i *IMPAKT – Momsnyckeln*. I kapitlet *Tull och punktskatter* berörs dessutom bl.a. vad som anges om punktskatter i boken *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*, som ges ut på förevarande förlag. Dessutom berörs i det kapitlet bl.a. även problem med nya regler från och med 2015 om förfarandet beträffande moms vid import, vilka i första hand har behandlats också i *Momsrullan*, som ges ut på detta förlag.

Kapitlet *Källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m.* innehåller bl.a. uppgifter i dessa hänseenden från nämnda studiehandledning. I kapitlet ges en särskild översikt avseende reglerna i skatteförfarandelagen om preliminär skatt samt en särskild översikt avseende arbetsgivaravgifter och egenavgifter i socialavgiftslagen.

I kapitlet *Övrigt om skatter och avgifter* nämns viktiga skatter och avgifter utöver de som ingår i begreppet IMPAKT. Där anges också vilka skatter och avgifter som ingår eller inte ingår i det s.k. skattekontosystemet.

Således ger denna bok en översikt av innebörden av de vanligast förekommande skatterna och avgifterna i Sverige. I boken *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, som även den ges ut på detta förlag, behandlas de förfarandemässiga reglerna om skatter och avgifter, dvs. bl.a. vad som gäller beträffande inkomstdeklarationer och olika sorters skattedeklarationer, såsom arbetsgivardeklarationer, mervärdesskattedeklarationer och punktskattedeklarationer. De förfaranderegler som särskilt berörs i förevarande bok kan ses komplement till *Skatteförfarandepraktikan* och vice versa.

De regler som berörs i denna bok är de som gällde per den 1 januari 2015.

Stockholm i augusti 2015

Björn Forssén

Förkortningar

AB, aktiebolag
 ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
 AD, arbetsdomstolen
 AG, arbetsgivare
 ang., angående
 art., artikel/-larna
 AT, arbetstagare
 bet., betänkande
 BFL, bokföringslagen (1999:1078)
 cif, cost, insurance and freight
 cit., citat eller citeras
 CLO, Central Liaison Office
 CSN, Centrala studiestödsnämnden
 dvs., det vill säga
 EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
 EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
 EFTA, European Free Trade Association (Europeiska frihandelsorganisationen)
 EG, Europeiska gemenskaperna
 eng., engelska
 EORI, Economic Operator Registration and Identification
 EU, Europeiska unionen
 ev., eventuell/-t
 FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
 fr., franska
 GST, goods and services tax
 HB, handelsbolag
 HFD, Högsta förvaltningsdomstolen
 HS, The Harmonized Commodity Description and Coding System
 IB, ingående balans
 IBB, inkomstbasbelopp
 IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
 ILHS, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt
 Jfr, jämför
 KB, kommanditbolag
 kr, kronor
 KSV, kostnad sålda varor
 LAS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt
 LSE, lagen (1994:1776) om skatt på energi
 LTS, lagen (1994:1563) om tobaksskatt
 LVP, lägsta värdets princip
 men., mening/-arna
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 Moms, mervärdesskatt
 MVD, mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration)
 not., notismål
 NRV, näringsverksamhet
 OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
 prop., Regeringens proposition
 PS, periodisk sammanställning
 ref., referatmål
 REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (den svenskspråkiga versionen)
 RSL, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam
 RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
 RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)
 s., sida/-or
 SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
 SCB, statistiska centralbyrån

SFB, socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SKD, skattedeklaration
SKV, Skatteverket
SKVFS, Skatteverkets författningssamling
SLF, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
st., stycket/-na
TARIC, Tarif Intégré Communautaire (tulltaxan)
TT, triangeltransaktion
ty., tyska
UB, utgående balans
UE, underentreprenör
UG, uppdragsgivare
UT, uppdragstagare
UIF, unionsinternt förvärv
upö, underprisöverlåtelse
VAT, value added tax
VIES, VAT Information Exchange System
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web
Åf, beskattningsbar återförsäljare
ÅRL, årsredovisningslagen (1995:1554)

Innehåll

Förord, s. 3

Förkortningar, s. 4

Innehåll, s. 6

(I) **Inkomstskatt**, s. 13

Inkomstskatten – en schematisk översiktsbild, s. 14

Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstlagen, s. 15

Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person, s. 16

Skatt på inkomster hos juridiska personer, s. 16

Beskattning av inkomst av näringsverksamhet och tjänst – översikt, s. 17

- Näringsverksamhet och tjänst, s. 18
 - NRV kontra tjänst i form av anställning och liknande*, s. 18
 - Näringsfastigheter etc. alltid NRV*, s. 18
 - Särskilt om NRV i form av byggnadsrörelse etc. i 27 kap. IL*, s. 18
 - Tjänst i form av hobbyverksamhet*, s. 18
- Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstlaget NRV, s. 18
- Beräkning av resultatet i NRV, s. 18
- Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstlaget tjänst, s. 18
- Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstlaget tjänst, s. 19
- Överskott eller underskott i hobbyverksamhet, s. 19
- Vanliga företagsformer som omfattas av NRV, s. 19
 - Enskild firma/enskild näringsidkare*, s. 19
 - Aktiebolag*, s. 19
 - Handelsbolag och kommanditbolag*, s. 19
- Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt, s. 19
- Uttagsbeskattning i NRV resp. förmånsbeskattning i tjänst, s. 19

Inkomst av tjänst, s. 20

Grundläggande bestämmelser för inkomstlaget tjänst [10 kap. 1-16 §§ IL], s. 21

- Avgränsningen av inkomstlaget, s. 21
- Beskattningstidpunkten, s. 22
- Resultatet, s. 22

Vad som ska tas upp i inkomstlaget tjänst [11 kap. 1-48 §§ IL], s. 22

- Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstlaget tjänst, s. 22
- *Förmåner*, s. 22

Vad som ska dras av i inkomstlaget tjänst [12 kap. 1-37 §§ IL], s. 23

- Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstlaget tjänst, m.m., s. 23

Socialavgifter, s. 23

Inkomst av näringsverksamhet, s. 24

1. HUR avgränsas inkomstlaget näringsverksamhet och VEM och VAD omfattas av inkomstlaget? s. 25

- *Utdrag ur 13 kap. IL*, s. 25

Kommentarer, s. 25

a) Det finns tre inkomstslag: kapital, tjänst och näringsverksamhet, s. 25

b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet uppfylls, s. 26

c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt bokföringslagen etc., men inte inkomstskattemässigt, s. 26

- Mer om rekvisiten för näringsverksamhet, s. 26
- d) Varaktighetsrekvisitet och rekvisitet omfattning, s. 26
- e) Självständighetsrekvisitet, s. 27
- f) Vinstsyfte, s. 28

- Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet, s. 28
- g) En fysisk person ("egenföretagare") beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande ..., s. 28
- h) Näringsfastighet, s. 29
- Kommentarer, s. 29

- Uppdrag utförs genom eget aktiebolag, s. 29
- i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst? s. 29

- Socialavgifter, s. 30
- j) Aktiv och passiv näringsverksamhet, s. 30

- 2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet, s. 31

- *Bokföringsmässiga grunder*, s. 31
- *Balansposter, värdering av*, s. 31
- *Överskott eller underskott?* s. 31
- Kommentarer, s. 31
- *En enda näringsverksamhet eller flera?* s. 31

- 3. Beskattningsunderlaget, s. 32

- a) Beskattningsunderlag – fysiska personers förvärvsinkomster, s. 32
- b) Beskattningsunderlaget – juridiska personer, s. 32

- 4. OM något är skattepliktigt resp. OM något är avdragsgillt, s. 33

- a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 33
- b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet, s. 33
- b1) Huvudregeln, s. 33
- b2) Avdrag för avsättningar för framtida förluster, s. 33
- b3) Avtalspensioner, s. 33
- b4) Framtida garantiutgifter, s. 34

- c) Mervärdesskatt, s. 34

- 5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen), s. 35

- a) Beskattningsstidpunkten (periodiseringen), s. 35
- b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager, s. 35
- c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier, s. 35
- Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång, s. 36
- Kommentarer, s. 36
- Exempel på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier: s. 37

- 6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser, s. 38

- a) Uttag ur näringsverksamhet, s. 38
- Kommentarer, s. 38
- b) Uttag eller förmån? s. 38
- Kommentarer, s. 38
- c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)? s. 38

- 7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 39

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings, s. 39
Ang. aktieägartillskott, s. 39

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 39
Kommentarer, s. 39

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 39

d) Koncernbidragsreglerna, s. 40
Kommentarer, s. 41

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 41
Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 41

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattnings, s. 42

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 42

Delägare och företagsledare, s. 43

Kvalificerade andelar, s. 43

- Utdelningsbeskattnings, s. 43

- Kapitalvinstbeskattnings, s. 44

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 44

Kapitalbeskattnings – översikt, s. 45

- Kapitalbeskattnings – Vem? Hur? Vad? När ? ”Metod” och Historik, s. 46

- Kapital – översikt av inkomstslagens regler (I.) och ett överskotts eller underskotts plats i en skatteuträkning (II.), s. 48

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av aktier i fåmansföretag (antag enbart ”låg kapitalskatt”), s. 49

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av onoterade aktier (ej fåmansföretag), s. 49

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av marknadsnoterade aktier, s. 49

- Exempel på beräkning av skattereduktion om olika kapitalinkomster och förluster samma beskattningsår – Jfr Exemplet i avsnitt 5.12 i ILHS, s. 50

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsfastighet, s. 51

- Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsrätt, Jfr Exempel 5.15 i avsnitt 5.7 i ILHS, s. 51

- Exempel på skatteberäkning – avyttring av andra tillgångar/främst olika slags privat lösöre (52 kap. IL), s. 51

- Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet, s. 52

- Huvudsaklighetsprincipen resp. delningsprincipen – blandade fång (avyttring/gåva), s. 52

Företagsbeskattnings, s. 53

1. Skatter och avgifter, allmänt, s. 54

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt), s. 58

2. Koncernbeskattnings, s. 59

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 59

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings, s. 59
Ang. aktieägartillskott, s. 59

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 59

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 60
Skalbolag, s. 60

d) Koncernbidragsreglerna, s. 61

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 62

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 62

3 Fåmansföretag, s. 64

Grunderna för fåmansföretagsbeskattnings, s. 64

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 65
 Delägare och företagsledare, s. 65
 Kvalificerade andelar, s. 66
 - Utdelningsbeskattningen, s. 67
 - Kapitalvinstbeskattningen, s. 68
 - Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 68

4. Företagsombildningar (omstruktureringar), s. 70

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL? s. 70

- a) Uttag eller förmån?, s. 70
- b) Utagsbeskattning – näringsverksamhet s. 70
- c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)? s. 72

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse, s. 73

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse samt omstruktureringar gm förpackning, s. 74

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse, s. 75

- d) Andelsbyten, s. 76
- e) Fusioner och fissioner, s. 77
- Lex ASE – utdelning av dotterbolagsaktier, s. 77
- f) Verksamhetsavyttringar, s. 78
- g) Partiella fissioner, s. 78

(M) Mervärdesskatt (moms), s. 79

Guide till Momsnyckeln, s. 80

Grundläggande regler om moms, s. 81

- I) **ÖVERSIKTLIGT OM MERVÄRDESSKATTENS SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER, s. 81**
Särskilt om s.k. blandad verksamhet, s. 83
- II) **HUVUDPRINCIPERNA FÖR VEM SOM ÄR SKATTSKYLDIG FÖR EN OMSÄTTNING INOM LANDET ELLER FÖRSÄLJNING TILL UTLANDET ELLER FÖRVÄRV FRÅN UTLANDET, s. 83**
Inländska respektive utländska beskattningsbara personer, s. 84
Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person, s. 84
Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person, s. 84
Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person, s. 84
Särskilda bestämmelser om skattskyldighet, s. 85
Unionsinternt förvärv av vara (UIF), s. 85
Import, s. 85
Särskilt om s.k. betalningsskyldighet, s. 85
Särskilt om s.k. mervärdesskattegrupper, s. 85
- III) **REGISTRERING, FAKTURERINGS- OCH DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET, DEKLARATIONER OCH PERIODISK SAMMANSTÄLLNING, s. 86**
Registreringsskyldighet, s. 86
Fakturerings- och dokumentationsskyldighet, s. 86
Deklarationsskyldighet, s. 90
Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna, s. 91
- IV) **ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT, s. 92**
Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats, s. 92
A Tillgångsöverlåtelser, s. 92
B Fastighetsområdet, s. 92
C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m., s. 92
D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel, s. 92
Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt, s. 93
a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 93

b Undantag på fastighetsområdet, s. 93

c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m., s. 93

d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott, s. 93

- V) **VISSA BRANSCHER OCH FRÅGOR**, s. 94
- Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter**, s. 94
- VMB: viss resebyråverksamhet**, s. 94
- Konstnär (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst**, s. 95
- Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.**, s. 95
- Byggbranschen**, s. 95
- Investeringsvaror**, s. 96
- Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag**, s. 96

Internationella affärer och moms, s. 98

- 1) **IMPORT SAMT UNIONSINTERNT FÖRVÄRV AV VARA, OMSÄTTNING AV VARA TILL ANNAT EU-LAND, EXPORT AV VARA TILL TREDJE LAND (TL) OCH OMSÄTTNING AV TJÄNSTER TILL ELLER FÖRVÄRV AV TJÄNSTER FRÅN ANNAT EU-LAND ELLER TL**, s. 98
- Import**, s. 98
- Import – förtullning (varors övergång till fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.*, s. 98
- Undantag från skatteplikt vid import*, s. 99
- Undantag för viss import*, s. 99
- Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.*, s. 99
- Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen*, s. 99
- Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd*, s. 100
- Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL**, s. 100
- Unionsinternt förvärv av vara (UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land*, s. 100
- Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)]*, s. 100
- Undantag från skatteplikt vid UIF*, s. 101
- Varuutförsel från Sverige till annat EU-land*, s. 101
- Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.**, s. 101
- Export av vara till TL**, s. 101
- Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL**, s. 102
- Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; artikel 44 i mervärdesskattedirektivet)*, s. 102
- Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; artikel 45 i mervärdesskattedirektivet)*, s. 102
- 2) **REGELSYSTEMATIKEN FÖR ATT BESTÄMMA OM EN OMSÄTTNING SKA PLACERAS INOM LANDET (SVERIGE) ELLER UTOMLANDS**, s. 104
- Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§**, s. 104
- Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§**, s. 104
- 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster*, s. 105
- 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§*, s. 105
- Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.**, s. 105
- 3) **OLIKA TYPISKA BESKATTNINGSSITUATIONER ANGÅENDE HANDEL MED UTLANDET AVSEENDE VAROR (A-C) ELLER TJÄNSTER (D)**, s. 106
- AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land**, s. 106
- AA1. K har svenskt VAT-nr som S anger i fakturan till K**, s. 106
- Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF)*, s. 106
- Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB)*, s. 106
- AA2. K har inte svenskt VAT-nr**, s. 107
- Huvudregel**, s. 107
- Undantag**, s. 107
- AA3. Nya transportmedel**, s. 108
- AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT)**, s. 108

RR, s. 108
TT1, s. 108
TT2, s. 109
AA1. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel, s. 110
AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person, s. 110
AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land, s. 111
AB1. K har VAT-nr i annat EU-land än SE, s. 111
AB2. K har inte VAT-nr i annat EU-land än SE, s. 111
Huvudregel, s. 111
Undantag, s. 111
AB3. Nya transportmedel, s. 112
ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma, s. 113
BA Varuinförsel från TL (import), s. 113
BB Varuutförsel till TL (export), s. 114
Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8, s. 115
C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror, s. 116
D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL), s. 117
D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst, s. 117
Kommentarer till huvudregel I, s. 118
Kommentarer till huvudregel II, s. 119
D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §, s. 120
Kommentarer till 5 kap. 7 § ML, s. 120
Kommentarer till 5 kap. 8 §, s. 121
Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§, s. 122
5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran, s. 122
5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse, s. 123
5 kap. 9 § tredje st. – särskild regel om placeringen av omsättning bestående i brevbefordran, s. 123
Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.), s. 124
Kommentar till 5 kap. 11 § 5, s. 125
Kommentar till 5 kap. 12 §, s. 125
Kommentar till 5 kap. 13 §, s. 125
Kommentar till 5 kap. 15 §, s. 126
Kommentarer till 5 kap. 17 §, s. 127
Kommentar till 5 kap. 18 §, s. 128
Kommentarer till 9 b kap. 4 §, s. 128
-- Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 § --, s. 129
D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 129
Huvudregel I (5 kap. 5 §), s. 129
Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna, s. 130
5 kap. 16 §, s. 130
De särskilda ordningarna, s. 130
Kommentarer till de särskilda ordningarna, s. 130

(T+P) Tull och punktskatter, s. 133

1) Tull m.m., s. 134

Allmänt om tullunionen, s. 135

Tullskuld, gäldenär, deklarat, Tullverket och tulltaxering m.m., s. 136

Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen, s. 138

Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd, s. 138

Olika fall av s.k. anmälningsskyldighet, s. 138

Tullsatser m.m., s. 139

Tullvärde, s. 140

Tulltillägg m.m., s. 140

Handelsstatistik, s. 140

2) Särskilt om punktskatter och moms, s. 140

Särskilt om moms som ska tas ut vid import i enlighet med SFL, s. 141

Punktskatterna vid import samt vid gränsöverskridande handel inom EU, s. 142

Övriga svenska punktskatter, s. 142

3) Tull, punktskatter och moms i förhållande till avdragsrätt i NRV vid inkomstbeskattningen, s. 143

4) Vissa problem som kan föreligga beträffande moms och punktskatter, s. 143

Moms och de nya reglerna om moms som ska tas ut enligt SFL vid import, s. 143

Punktskatterna och koppling till IL:s begrepp näringsverksamhet för bestämning av skattesubjektet, s. 144

(K+A) Källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m., s. 146

1) Inledning, s. 147

Om källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m. i denna bok och i Skatteförfarandepraktikan, s. 147

EU-rätt, s. 148

2) Preliminär skatt och preliminär inkomstdeklaration, s. 148

Allmänt om preliminär inkomstdeklaration och preliminär skatt, s. 148

Skatteavdrag för preliminär skatt, s. 150

Beslut om preliminär skatt, s. 151

Förhandsåterbetalning av preliminär skatt, s. 151

3) Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt, s. 152

4) Vissa problem som kan föreligga beträffande socialavgifter enligt SAL i förhållande till EU-rätten, s. 152

Övrigt om skatter och avgifter, s. 154

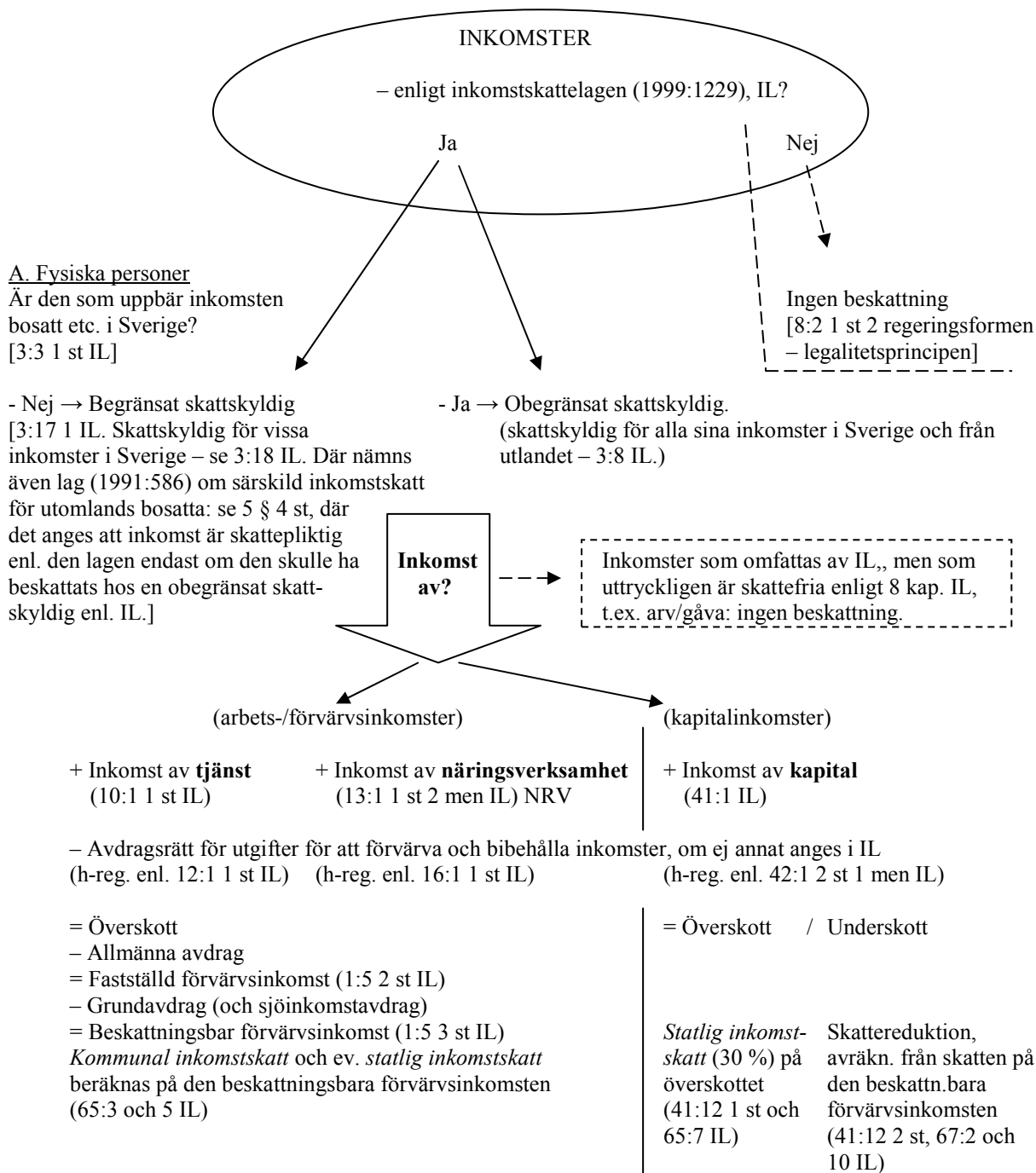
Källförteckning, s. 157

Sakregister, s. 161

Inkomstskatt¹

¹ Jfr Forssén 2015 (1).

Inkomstskatten – en schematisk översiktsbild



B. Juridiska personer

Juridiska personer har *enbart* inkomst av **näringsverksamhet** (1:3 2 st och 13:2 IL), och de betalar statlig inkomstskatt med 22 % av den beskattningsbara inkomsten (65:10 IL). För juridiska personer beräknas skatten på den fastställda och beskattningsbara inkomsten (1:7 1 st IL), som beräknas genom att *överskott* i inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) minskas med allmänna avdrag (1:7 2 st IL).

- Uppkommer ett *underskott* av NRV, ”rullas” det till nästa beskattningsår och kan utnyttjas mot intäkter i NRV det året o.s.v. (40:2 IL), vilket gäller både för NRV hos fysiska personer och hos juridiska personer.

Ang. utländsk skatt: Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt kan en fysisk person eller juridisk person erhålla om personen har erlagt *utländsk skatt* på en intäkt som härrör från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning, och intäkten har tagits upp även enligt IL – se 2:1 1 st lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Se även 2:2 avräkningslagen ang. skatteavtal mellan Sverige och andra länder. [Ang. NRV och utländska allmänna och särskilda skatter: se 16:18 och 19 IL.]

Översikt av det inkomstskattepliktiga området och inkomstlagen

I enlighet med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8:2 1 st 2 regeringsformen (1974:152) omfattas bara inkomster som faller inom de tre inkomstlagen – näringsverksamhet (NRV), tjänst och kapital – av det inkomstskattepliktiga området [1:1 1 st, 1:3 och 1:8 inkomstskattelagen (1999:1229), IL]. Utanför IL:s tillämpningsområde faller vissa engångsbelopp, t.ex. skadestånd utan samband med anställning och som inte är ekonomiska (ideella). En tillfällig ersättning för en prestation, hänförs dock till inkomstlaget tjänst som ett restinkomstslag, om den inte ska ingå i NRV, t.ex. om ersättningen utgör överskott i en hobbyverksamhet. Neutralitet uppnås därmed jämfört med intäkter i sådana tillfälliga verksamheter som redan före skattereformen 1990/91 hänfördes till tjänst [prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 och ILHS avsnitt 3.1.1].

Inkomster som inte faller utanför inkomstlagen undantas från inkomstbeskattning endast om så särskilt anges i IL. Se 8 kap. IL ang. skattefrihet för arv, gåva, lotterivinster, stipendier under vissa förutsättningar, m.m. [ILHS avsnitt 3.1.2]

En *fysisk person* kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstlagen: kapital, NRV och tjänst (1:3 1 st 1 och 2 IL). För en *juridisk person*, t.ex. ett aktiebolag, hänförs alla inkomster till NRV (1:3 2 st och 13:2 IL).

En fysisk person som uppstår inkomst som faller inom det inkomstskattepliktiga området och som inte undantas särskilt enligt 8 kap. IL ska hänföra inkomsten till kapital, NRV eller tjänst enligt följande:

Tjänst – inte NRV eller kapital

- Till inkomstlaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstlaget NRV eller kapital (10:1 1 st IL).

Kapital – inte NRV

- Till inkomstlaget kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstlaget NRV (41:1 2 st IL).

”Metod”

- Personen prövar först om inkomsten tillhör inkomstlaget NRV. I så fall ska den hänföras dit och varken till tjänst eller kapital.
- Leder prövningen till att inkomsten ska hänföras till tjänst, ska den hänföras dit.
- Till inkomst av kapital hänförs avkastning eller kapitalvinst på tillgång, om inkomsten inte ska räknas till NRV.
- Om inkomsten varken ska hänföras till NRV eller kapital, ska den hänföras till tjänst.

NRV är således centralt för prövningen: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” [13:1 1 st 2 men IL]

- Regeln uttrycker som kriterier för NRV: **förvärvssyfte**, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. Självständighet är en avgränsning av NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstlaget tjänst [jfr 10:1 och 13:1 2 st IL].
- Används vinstsyfte som ett av kriterierna för NRV är det numer bara för att avgränsa NRV mot hobbyverksamhet. Vinstrekvisitet har uttunnats i rättspraxis. Något krav finns inte på att verksamheten ska gå med överskott. I stället anses **förvärvssyfte** avgörande för NRV [ILHS avsnitt 8.2 och RÅ 1998 ref. 10].
- Om **förvärvssyfte saknas**: Inkomsten beskattas i **inkomstlaget kapital**, om den utgör *avkastning* eller kapitalvinst på tillgång [1:6 och 41:1 1 st IL och ILHS avsnitt 8.2].
- Om **förvärvssyfte saknas och inkomsten erhålls för en prestation**, som utförs självständigt utan att anställning föreligger är det fråga om en hobbyverksamhet: Inkomsten beskattas då i inkomstlaget **tjänst** som ett **restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV**. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstlaget tjänst [10:1 1 st och 12:37 IL och ILHS avsnitten 4.1 och 8.2 samt prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295].

Det är viktigt att skilja på å ena sidan förvärvsinkomster och å andra sidan kapitalinkomster. Förvärvsinkomster hänförs till inkomstlagen NRV resp. tjänst (1:5 IL). De omfattas av proportionell kommunal skatt resp. progressiv statlig skatt för fysiska personer (65:3 resp. 65:5 IL), medan skatten för NRV hos juridiska personer är en proportionell statlig skatt om 22 % (65:10 IL). Den statliga skatten för fysiska personers kapitalinkomster är proportionell och normalt 30 %, men skattebelastningen reduceras i vissa fall till 2/3 eller 5/6 därav (65:7 IL, 57:20 2 men. o. 57:21 1 st och 42:15 a 1 st IL). Förvärvsinkomster (tjänst resp. NRV) – men aldrig kapitalinkomster – kan omfattas av socialavgifter i form av arbetsgivar- eller egenavgifter [socialavgiftslagen (2000:980), SAL] eller av särskild löneskatt [lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster].

Skatteuträkning – översikt av förvärvsinkomsterna (arbetsinkomsterna) och kapitalinkomsterna och deras påverkan av den slutliga skatten för en fysisk person²

<u>Förvärvsinkomsterna:</u>	+ Inkomst av tjänst
	+ Inkomst av näringsverksamhet (NRV) [1:5 1 och 2 st IL]
	– Allmänna avdrag [1:5 2 st 1 men IL]
Fastställd förvärvsinkomst:	=(Återstående belopp avrundas till närmast lägre 100-tal kr) [1:5 2 st 2 men IL]
	– Grundavdrag [Från fastställd förvärvsinkomst dras grundavdrag och, i
	– Sjöinkomstavdrag förekommande fall, sjöinkomstavdrag – 1:5 3 st IL]
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=(Återstående belopp, lägst 0 kr) [1:5 3 st 2 men IL]

På beskattningsbara förvärvsinkomsten beräknas:

- Kommunal inkomstskatt, Skattesats x besk. bara förvärvsinkomsten = X
(65:3 IL)
- Statlig inkomstskatt, 20 % x del av besk. bara förvärvsinkomsten > nedre skiktgränsen = Y
(65:5 IL) 5 % x del av besk. bara förvärvsinkomsten > övre skiktgränsen = Z

Kapitalinkomsterna:

På *överskott* (om minst 200 kr) av inkomst av kapital beräknas:

- Statlig inkomstskatt, 30 % x överskottet = K
(65:2 och 65:7 IL)

Om inte några andra skatter och avgifter aktualiseras, blir den **slutliga skatten** = X + Y + Z + K

Om det i stället för överskott har uppkommit ett *underskott* av inkomst av kapital, ska regler om skattereduktion i 67:2 och 67:10 IL tillämpas (41:12 2 st IL):

Med bortseende från skattereduktioner för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, jobbskatteavdrag, hushållsarbete (s.k. rot-/rutarbete) och gåva beaktas här enbart *skattereduktion* för underskott i kapital (67:2 1 st IL).

Skattereduktion för underskott av inkomst av kapital beräknas enligt följande:

30 % x den del av underskottet som inte överstiger 100.000 kr + 21% x återstående underskott = Uk
(67:10 IL)

Om inte några andra skatter/avgifter och reduktioner aktualiseras, blir den **slutliga skatten** = X + Y + Z – Uk
[67:2 2 st IL och 56:7 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL]. Se ang. beslut om slutlig skatt: 65:2 och 3 SFL.

Slutlig skatt, lägst 0 kr

[Slutlig skatt – preliminärt debiterad skatt (F-skatt eller särskild A-skatt) och avdragen A-skatt (som görs av arbetsgivare och banker etc.) = *skatt att få tillbaka eller skatt att betala* (56:9 SFL. Se även 8:2 SFL).]

Skatt på inkomster hos juridiska personer

Juridiska personer har enbart inkomst av NRV (1:3 2 st och 13:2 IL), och de betalar statlig inkomstskatt med 22 % av den beskattningsbara inkomsten (65:10 IL). Se ang. beslut om slutlig skatt: 65:2 och 3 SFL.

Slutlig skatt, lägst 0 kr

[Slutlig skatt – preliminärt debiterad skatt (normalt F-skatt) och skatteavdrag (skatteavdrag ska göras av banker etc. även för den som är godkänd för F-skatt) = *skatt att få tillbaka eller skatt att betala* (56:9 SFL. Se även 8:3 och 10 kap. SFL).]

² Se även SKV:s hemsida www.skatteverket.se, där en komplett skatteuträkningsbilaga återges.

BESKATTNING AV INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET OCH
TJÄNST – översikt

Näringsverksamhet och tjänst

En juridisk person kan, som nämnts, enbart ha inkomst av näringsverksamhet (NRV).

En fysisk person har NRV, vilket ibland kallas NRV i egentlig mening, om följande kriterier, som nämnts, är uppfyllda: förvärvssyfte, yrkesmässighet och självständighet (13:1 1 st 2 men IL). Yrkesmässigetskriteriet kan indelas i varaktighet eller omfattning.

NRV kontra tjänst i form av anställning och liknande

- Självständighetskriteriet avgränsar NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstslaget tjänst (jfr 10:1 och 13:1 2 st IL). Vid bedömningen av om en uppdragstagare ska betraktas som å ena sidan självständig och egenföretagare (NRV) eller å andra sidan anställd eller annars osjälvständig uppdragstagare (inkomst av tjänst) ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren (UG), i vilken omfattning uppdragstagaren (UT) är beroende av UG och i vilken omfattning UG är inordnad i dennes verksamhet (13:1 2 st IL).

Näringsfastigheter etc. alltid NRV

- Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som NRV. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en NRV (13:1 3 st IL). En juridisk persons fastighetsinnehav utgör alltid näringsfastighet (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501).

Särskilt om NRV i form av byggnadsrörelse etc. i 27 kap. IL

- I 27 kap. IL finns bestämmelser om NRV i form av byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse (13:1 a IL).

Tjänst i form av hobbyverksamhet

- Om förvärvssyfte saknas är det inte fråga om en förvärvsinkomst, dvs. vare sig NRV eller tjänst, förutsatt att inkomsten inte erhålls för en prestation. Då hänförs inkomsten till inkomstslaget kapital, om den utgör avkastning eller kapitalvinst på tillgång (ILHS avsnitt 8.2). Om en sådan inkomst som erhålls utan förvärvssyfte – dvs. inkomsten är inte för mottagarens försörjning – ändå motsvarar en prestation från mottagarens sida, vilken utförs självständigt utan att anställning föreligger, är det fråga om en hobbyverksamhet. Inkomsten beskattas då i inkomstslaget tjänst som ett restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV (10:1 2 st 3 och 12:37 IL).

För övrigt styr inkomstslagen vilken s.k. skatteform som ska gälla för erläggande av preliminär skatt (uppbörd): Den som avser bedriva NRV ska i princip godkännas för F-skattedebitering [9:1 1 st skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL]. Annars gäller A-skatt (skatteavdrag) eller debitering av särskild A-skatt (8:2 1 st SFL).

Huvudregeln om vad som ska dras av i inkomstslaget NRV

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter (16:1 1 st IL). Utöver bestämmelserna i 16 kap. IL finns bestämmelser om avdrag i 9, 17-25 a, 28-40, 44-46, 48, 49-52, 55 och 60 kap. IL (16:1 2 st IL).

Beräkning av resultatet i NRV

Resultatet=intäkter – kostnader (14:21 1 st IL). Överskott bildar beskattningsunderlag. Om resultatet i stället uppvisar ett underskott, ska det fastställas. En utebliven eller felaktig redovisning av underskott kan föranleda skattetillägg [49:14 SFL].

Ett underskott dras av nästa år. Om underskott då, ”rullas” det till följande år (40:2 IL). Alternativt: Om nystartad aktiv NRV, kan underskott dras som allmänt avdrag mot annan förvärvsinkomst (i praktiken mot inkomst av tjänst) samma år (62:2 1 st IL och ILHS avsnitt 12.7).

Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 11 kap. eller i 8 kap. IL (11:1 1 st IL).

Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges i 12 kap., 9 kap. eller 60 kap. IL (12:1 1 st IL).

Överskott eller underskott i hobbyverksamhet

Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst (12:37 IL och ILHS avsnitten 4.1 och 8.2).

Vanliga företagsformer som omfattas av NRV

Enskild firma/enskild näringsidkare

En fysisk person som bedriver NRV sägs göra så under enskild firma. Det är den fysiska personen personligen, den enskilde näringsidkaren, som bedriver NRV i sådant fall, och därför används dennes personnummer för deklaration och registrering avseende företaget. I förevarande fall används, som nämnts, ibland också uttrycket NRV i egentlig mening.

Aktiebolag

Aktiebolag (AB) utgör exempel på en juridisk person, och en sådan person beskattas, som nämnts, alltid i NRV.

Handelsbolag och kommanditbolag

Handelsbolag (HB) och kommanditbolag (KB) är juridiska personer i civilrättslig mening, men – till skillnad från AB m.fl. – inte i inkomstskatterättslig mening. Inkomstbeskattningen avseende NRV hos HB och KB sker i stället på delägarnivå, dvs. hos delägarna i sådana bolag (och delägarna kan vara fysiska personer eller t.ex. AB). [5:1 IL]. Däremot är HB och KB skattesubjekt i mervärdesskatterättslig mening [6:1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML] samt beträffande särskild löneskatt på pensionskostnader för anställd personal i bolaget [lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLP, och ILHS avsnitt 20.6]

Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt

På anställdas/osjälvständiga uppdragstagares löner/förmåner (inkomst av tjänst) erlägger arbetsgivare och uppdragsgivare arbetsgivaravgifter [2:1 1 st socialavgiftslagen (2000:980), SAL].

Ensk.när.idkare eller aktiv delägare i HB eller KB erlägger egenavgifter på överskott i NRV (3:1 1 st SAL).

Särskild löneskatt för: passiv delägare i HB/KB, 24,26 % på överskott i NRV; aktiv delägare i HB/KB avliden under beskattningsåret, 24,26 % på överskott i NRV [lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF].

Särskild löneskatt enligt SLP på pensionskostnader i AB samt på pensionskostnader för anställda i enskild firma eller HB/KB och på betalning av premie för pensionsförsäkring som tecknats avseende enskild näringsidkare eller en aktiv delägare i HB/KB. OBS! HB/KB är, som nämnts, skattesubjekt ang. SLP för *anställd personal*.

Utagsbeskattning i NRV resp. förmånsbeskattning i tjänst

I inkomstslaget tjänst tillämpas kontantprincipen: Inkomsterna ska tas upp som intäkt det år då de kan disponeras eller på något annat kommit den skattskyldige till del (10:8 IL och ILHS avsnitt 4.5). Det är dock inte bara kontant lön etc. som omfattas av inkomst av tjänst, utan även *förmåner*, dvs. sådant som arbetsgivaren utger till den anställda i stället för lön (och som tillika ska tas med i arbetsgivarens löneunderlag för beräkning av arbetsgivaravgifter) [11:1 1 st IL och 2:10 SAL]. Om en enskild näringsidkare eller delägare i HB eller KB gör ett uttag av en tillgång eller en tjänst från sin verksamhet, ska i princip *uttagsbeskattning* ske hos denne i inkomstslaget NRV (22:1 IL). En underprisöverlåtelse enligt 23:14-29 IL ska dock inte medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL [23:9 IL – jfr äv. 4 c) i företagsbeskattningsdelen nedan].

Huvudregeln är att förmåner värderas till marknadsvärde (61:2 IL) och marknadsvärde används också som riktvärde för uttag (22:3 IL), men notera att skattepliktig förmån inte definieras i IL. Se mer om detta nedan i kapitalbeskattningsdelen i samband med Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet.

Inkomst av tjänst

Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst [10 kap. 1-16 §§ IL]

Avgränsningen av inkomstslaget

En fysisk person kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstlagen: kapital, näringsverksamhet (NRV) och tjänst (1:3 1 st 1 och 2 IL). För en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, hänförs alla inkomster till NRV (1:3 2 st och 13:2 IL). *Inkomst av tjänst kan således en fysisk person ha*, inte en juridisk person.

Tjänst – inte NRV eller kapital

Om inkomster eller utgifter på grund av *tjänst* inte ska räknas till vare sig NRV eller kapital, räknas de till inkomstslaget tjänst. [10:1 1 st IL].

Med *tjänst* avses

1. anställning,
2. uppdrag, och
3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. [10:1 2 st IL]

- Det skatterättsliga begreppet tjänst är vidare än det civilrättsliga *arbetstagarbegreppet*, eftersom inte bara *anställningsförhållanden* utan även bl.a. *uppdragsförhållanden* räknas till inkomstslaget tjänst. Avgörande skatterettsligt är i stället att tjänst avgränsas mot det för NRV nödvändiga rekvisitet självständighet (13:1 1 st 2 men IL). En *osjälvständig uppdragstagare* omfattas således av inkomstslaget tjänst, även om denne inte har ett anställningsavtal med uppdragsgivaren. Dessutom bör för sammanhanget också beaktas att ett anställningsavtal är ogiltigt i den mån det upphäver eller inskränker arbetstagares rättigheter enligt den arbetsrättsliga lagstiftningen [2 § 2 st lag (1982:80) om anställningsskydd]. Den arbetsrättsliga lagstiftningen är tvingande till arbetstagarens förmån, och det innebär att ett avtal är ogiltigt om det innebär ett kringgående av ett anställningsförhållande [se – ang. gränsdragning mellan arbetstagare- och företagareförhållande – t.ex. AD 1994 nr 130 (s.k. franchising), AD 1983 nr 89 (person som sålt kokosbollar åt handelsbolag) och AD 1981 nr 121 (chaufför som förvärvat bilarna från f.d. arbetsgivaren)].

Kapitalvinst vid avyttring av tillgångar enligt 52 kap. IL, främst olika slags privat lösöre, ska *alltid* räknas till inkomstslaget *tjänst*, **om den inte ska räknas till NRV och om**

- tillgången eller materialet till denna *förvärvats i huvudsak för att bearbetas av den skattskyldige* eller
 - det *uppkommit en vinst som till övervägande del beror på att den skattskyldige tillverkat eller bearbetat tillgången*. [10:1 3 st IL]

Det är således typiska arbetsinkomster som omfattas av tjänst, och inkomstslaget tjänst omfattar också tillfälliga ersättningar för prestationer. Sådana ersättningar hänförs till inkomstslaget tjänst som ett restinkomstslag, om de inte ska ingå i NRV, t.ex. om ersättningen utgör överskott i en *hobbyverksamhet*. Neutralitet uppnås därmed jämfört med intäkter i sådana tillfälliga verksamheter som redan före skattereformen 1990/91 hänfördes till tjänst. Hobby föll dåförtiden utanför beskattningen [prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 och ILHS avsnitt 3.1.1]. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en *särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst* (12:37 IL och ILHS avsnitten 4.1 och 8.2).

Utöver nämnda arbetsinkomster och tillfälliga ersättningar för prestationer behandlas som tjänst rätt till

1. pension,
2. livränta, periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. ersättning på grund av sådana sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst,
4. engångsbelopp på grund av personskada,
5. undantagsförmåner, och
6. sådana förmåner som sjukpenning m.m., föräldrapenning m.m., ersättningar vid utbildning och arbetslöshet och Marie Curie-stipendier. [10:2 IL]

Till inkomstslaget tjänst räknas även

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m. i den utsträckning som anges i 57 kap. kap., i företag som är eller har varit fåmansföretag,
2. kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,
3. penninglån som avses i 11 kap. 45 §,

4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 och 19 a §§§,
5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §, och
6. avskattning av avtal om tjänstepension enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 och 19 a §§. [10:3 IL]

Till inkomstslaget tjänst räknas inte

1. räntor på skulder för utbildning eller på andra skulder för tjänsten, och
2. vad delägare i ett svenskt handelsbolag fått i lön från detta. [10:4 1 st IL]

Till inkomstslaget tjänst räknas inte heller inkomster och utgifter på grund av sådant fastighetsinnehav som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) likställs med ägande vid beskattningen (fideikommiss, åborätt, tomträtt, vattenfallsrätt etc.), även om fastigheten innehas som en löneförmån. [10:4 2 st IL]

Beskattningstidpunkten

Intäkter

Huvudregeln är att beskattningstidpunkten följer kontantprincipen: Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. [10:8 IL]

Kostnader

Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna. [10:13 1 st IL]

Beträffande *hobbyverksamhet* får avdrag för beskattningsårets kostnader inte göras med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkter. I sådan verksamhet ska avdrag göras även för något av de fe, föregående beskattningsårens kostnader till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Underskott får dock inte dras mot andra tjänsteinkomster. [12:37 IL vartill hänvisning sker i 10:13 2 st IL]

Resultatet

Överskott eller underskott ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. [10:16 1 st IL]

Underskott som uppkommer vid beräkningen ska dras av som kostnad det följande beskattningsåret. [10:16 2 st IL]

Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst [11 kap. 1-48 §§ IL]

Huvudregeln om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 11 kap. eller i 8 kap. IL. [11:1 1 st IL]

Förmåner

Förmån definieras inte i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62). Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61:2 2 st IL).

För övrigt är det inte ovanligt att Skatteverket börjar en utredning om förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst med att resonera om marknadsvärde utan att först underbygga huruvida förmån över huvud taget kan anses ha uppkommit. En skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst anses föreligga om det av arbetsgivaren utgivna har så starka privata inslag till arbetstagarens fördel att de väger tyngre än behovet av nyttigheten i och för arbetstagarens arbete. En inbesparing i den anställdes levnadskostnader är för övrigt inte ett av arbetsgivaren utgivet objekt, och utgör därför inte i sig en skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst (se SOU 1999:94 s. 61-63). Ett resonemang bör således inte börja med bedömningen av ett marknadsvärde, utan med frågeställningen

om det som värderas över huvud taget faller inom det skattepliktiga området och därigenom kan hänföras till något inkomstslag.

Vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst [12 kap. 1-37 §§ IL]

Huvudregeln om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst, m.m.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad om inte något annat anges i 12 kap., 9 kap. eller 60 kap. IL. [12:1 1 st IL]

Genom huvudregelns krav på att utgifterna ska göras för att förvärva och bibehålla inkomster begränsas avdragsrätten i inkomstslaget tjänst i första hand mot personliga levnadskostnader, vilka inte är avdragsgilla (9:2 1 st IL). För att en anställd ska ha rätt att dra en utgift fordras att det rör sig om en merkostnad utöver de personliga levnadskostnaderna. Vidare begränsas avdragsrätten om arbetsgivaren i stället borde svara för den utgift som den anställde har haft: Den anställde får t.ex. svårt att genomdriva ett avdragsyrkande om denne har köpt ett visst föremål för sin tjänst som är tillgänglig på arbetsplatsen (se ILHS avsnitt 4.4.6).

Ytterligare en begränsning av avdragsrätten är att huvudregeln bestämmer den så att det ska röra som att förvärva och bibehålla inkomster. Kostnader för förvärv av själva inkomstkällan är inte avdragsgilla, dvs. utgifter nedlagda innan en skattepliktig verksamhet föreligger är inte avdragsgilla (prop. 1996/97:154 s. 40). Den som t.ex. har utgifter för en utbildning som denne genomgår för att förvärva en anställning (vidareutbildning) har således inte avdragsrätt för utgifterna. Om däremot utgifterna avser fortbildning, dvs. utbildning för bibehållande av kompetens i en anställning eller för att följa med utvecklingen och skaffa nya kunskaper inom aktuellt arbetsområde, rör det sig om utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna av anställningen och då har vederbörande avdragsrätt för utgifterna. Om arbetsgivaren betalar en kurs som saknar tillräckligt starkt samband med tjänsten, och det därmed inte kan anses vara fråga om fortbildning för den anställde, kan det bli fråga om förmånsbeskattnings i inkomstslaget tjänst för den anställde och att arbetsgivaren ska erlägga arbetsgivaravgifter på förmånen (jfr ILHS avsnitt 3.3.3).

Det finns således flera aspekter redan på huvudregeln, och 12 kap. innehåller även regler om avdrag för andra utgifter som har samband med tjänsten samt regler om inskränkningar i avdragsrätten (se avsnitten 4.4.1-4.4.6 i ILHS). [12:1 2 st och 12:2-37 IL]

I inkomstslaget tjänst tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget NRV om

- avdrag för utgifter för representation i 16:2,
- mervärdesskatt i 16:16, och
- avdrag för utländsk skatt i 16:18 och 19. [12:1 3 st IL]

Socialavgifter

Arbetsgivaravgifter erläggs av den som betalar ut löner, arvoden eller andra ersättningar eller lämnar förmåner för arbete (2:1 och 10 SAL och ILHS avsnitt 20.2.1.1).

För överskott av sådan inkomst av tjänst som avser hobbyverksamheter ska egenavgifter betalas (3:4 SAL). Erhålls ersättningen för utfört arbete ska dock uppdragsgivaren betala arbetsgivaravgifter på samma sätt som för löner (se ILHS avsnitt 20.3.1).

Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt (jfr e), ska denne betala egenavgifter och uppdragsgivaren betalar inte arbetsgivaravgifter (2:5 SAL och ILHS avsnitt 20.2.1.2).

En förutsättning för avgiftsplikt avseende arbetsgivaravgifter är att den som utbetalar ersättning (arbetsgivaren/uppdragsgivaren) gör så för en motprestation bestående i att mottagaren ska eller har utfört arbete. Det ska således röra sig om ett arbetsgivar- eller uppdragsförhållande mellan utbetalaren och arbetstagaren/uppdragstagaren. En fysisk person som exempelvis bedriver ren försäljningsverksamhet avseende varor och liknande ska *alltid* betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter (prop. 1991/92:112 s. 117 och ILHS avsnitten 20.2.1.2 och 20.2.2). Om säljaren arbetar under anställningsliknande förhållanden hos utbetalaren, ska dock utbetalaren erlägga arbetsgivaravgifter, eftersom denne i så fall betalar för säljarbetet som till andra anställda. Om den som utför arbete är godkänd för F-skatt men det är uppenbart att denne är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket, för att inte bli ansvarig för mottagarens skatter och avgifter [10:14 och 59:7-9 skatteförfarandelagen (2011:1244)].

Inkomst av näringsverksamhet

***** Beskattningsår *****

För enskild näringsidkare och handelsbolag där fysisk person ska beskattas för bolagets inkomst är huvudregeln att beskattningsår och räkenskapsår är lika med kalenderår [1:13 1 st inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och 3:1 2 st bokföringslagen (1999:1078), BFL]

För juridiska personer är beskattningsåret lika med räkenskapsåret, och räkenskapsåret kan vara s.k. brutet räkenskapsår i stället för kalenderåret. Det kan förekomma 3 brutna räkenskapsår, 1 maj-30 april, 1 juli-30 juni och 1 september-31 augusti (1:15 1 st 1 men IL och 3:1 3 st BFL).
(se ILHS avsnitten 2.6.4, 8.6 och 12.2.3)

1. HUR avgränsas inkomstslaget näringsverksamhet och VEM och VAD omfattas av inkomstslaget?

Utdrag ur 13 kap. IL

VEM omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet?

13 kap. IL – Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet

Huvudregler

1 § Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

1 a § I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

I 49 a kap. finns bestämmelser om att kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag i vissa fall ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Juridiska personer

2 § För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.

Kommentarer:

a) Det finns tre inkomstslag: kapital, tjänst och näringsverksamhet.

- Fysiska personer ("egenföretagare") omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) beträffande förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Enligt huvudregeln 13:1 1 st 2 men IL avses med NRV, som nämnts, *förvärvsverksamhet* som bedrivs *yrkesmässigt* och *självständigt*. Huvudregeln uttrycker som kriterier för NRV: *förvärvssyfte*, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. Självständighet är en avgränsning av NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstslaget tjänst [jfr 10:1 och 13:1 2 st IL].
- Om ett vinstsyfte används som ett av kriterierna för NRV får det numer bara anses avse att avgränsa NRV mot hobbyverksamhet och utgör inte något krav på att verksamheten ska gå med överskott. I stället anses ett *förvärvssyfte* avgörande för NRV [ILHS avsnitt 8.2 och RÅ 1998 ref. 10].
- Om *förvärvssyfte saknas*: Inkomsten beskattas i *inkomstslaget kapital*, om den utgör *avkastning* eller kapitalvinst på tillgång [ILHS avsnitt 8.2].
- Om *förvärvssyfte saknas och inkomsten erhålls för en prestation*, som utförs självständigt utan att anställning föreligger är det fråga om en hobbyverksamhet: Inkomsten beskattas då i inkomstslaget *tjänst* som ett *restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV*. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst [10:1 1 st och 12:37 IL och ILHS avsnitten 4.1 och 8.2 samt prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295].

Jämför BFL: En fysisk person som bedriver NRV är bokföringsskyldig för denna (2 kap. 6 § första st. BFL). Enligt förarbetena till BFL inträder bokföringsskyldigheten när en fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205). Poängen med bokföringsskyldigheten är att den som bedriver näringsverksamhet ska skilja affärerna i verksamheten från sin privatekonomi. Av förarbetena

till BFL framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229).

På liknande sätt är det med begreppet näringsverksamhet i IL. Inkomst av näringsverksamhet ska åtskiljas från inkomst av kapital m.m. En inkomst omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet om den inte omfattas av de båda andra inkomstlagen, faller utanför inkomstlagen eller är undantagen från beskattning enligt 8 kap. IL (t.ex. arv och gåva). Förr var näringsverksamhet s.k. restinkomstslag, men numera har inkomstslaget tjänst den funktionen. En inkomst som inte faller utanför inkomstlagen och inte heller omfattas av undantag enligt 8 kap. IL, hamnar i inkomstslaget tjänst (hobbyverksamhet), om den inte kan hänföras till inkomst av kapital, näringsverksamhet eller tjänst (lön). En rent brottslig verksamhet utgör inte någon förvärvskälla, enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet, kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga (se RÅ 1991 ref. 6 och ILHS avsnitt 3.1.1).

Näringsverksamhet är ett begrepp som har ett civilrättsligt ursprung, och återfinns således även i bl.a. BFL (se ILHS avsnitt 8.2).

b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet uppfylls.

Jämför BFL: En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ (2:1 BFL).

- Exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar är alltid bokföringsskyldiga och omfattas alltid av inkomstslaget näringsverksamhet. En fysisk person måste uppfylla rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet, för att anses bokföringsskyldig respektive omfattad av inkomstslaget näringsverksamhet.

Näringsverksamhet i betydelsen egenföretagare (fysisk person), där kravet är att rekvisiten förvärvsverksamhet, yrkesmässighet och självständighet ska vara uppfyllda, kallas ibland egentlig näringsverksamhet. Detta till skillnad från näringsverksamhet avseende juridiska personer, där nämnda rekvisit inte behöver vara uppfyllda (se t.ex. RÅ 2001 ref. 6 och RÅ 2006 ref. 58). Ett nybildat aktiebolag anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår tills bolaget upphör, även om bolaget är vilande (se RÅ 2006 ref. 58).

c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt BFL etc., men inte inkomstskattemässigt (2:3 och 5:1 IL).

- En delägare som är fysisk person beskattas för sin andel av handelsbolagets resultat som *inkomst av näringsverksamhet* motsvarande vad som gäller en fysisk person som bedriver näringsverksamhet under enskild firma (13:4 och 5 och 14:13 IL).
- En delägare som är juridisk person integrerar sin andel av handelsbolagets resultat med resultatet av den näringsverksamhet som den juridiska personen bedriver i övrigt (13:4 och 5 och 14:10 IL).

Mer om rekvisiten för näringsverksamhet:

d) Varaktighetsrekvisitet och rekvisitet omfattning

Varaktighet

Alltsedan kommunalskattelagen infördes år 1928 har grunden för inkomstbeskattningen varit den s.k. källteorin. År 2000 ersatte IL kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Då utmönstrades förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen. Att IL infördes var emellertid enligt förarbetena allmänt sett enbart en lagteknisk reform med få materiella förändringar (se t.ex. prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476). Källteorin gäller således alltjämt för inkomstbeskattningen. Att förvärvskälla utmönstrats innebär således inte heller någon materiell förändring av rekvisiten för att bestämma att någon är företagare inkomstskatterättsligt sett (se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 185).

För inkomstslaget kapital innebar källteorin ursprungligen en åtskillnad mellan inkomst genom avkastning på egendom (kapitalavkastning) och inkomst genom värdestegring på egendom (kapitalvinst). Avkastning ansågs komma från en varaktig inkomstkälla och gav därför en skatteförmåga som borde beskattas. Reavinstbeskattning

(kapitalvinst) ansågs från början vara av tillfällig karaktär och i princip inte ge sådan skatteförmåga att beskattning borde ske. Med tiden kom också reavinstbeskattning att anses ge samma skatteförmåga som andra inkomster (se SOU 1989:33 Del I s. 54 och SOU 1989:33 Del II s. 19-21). Både kapitalavkastning och kapitalvinst beskattas således i inkomstslaget kapital (41:1 1 st IL). Till inkomstslaget kapital räknas dock inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (41:1 2 st IL). Källteorin innebär sålunda för inkomstslaget näringsverksamhet att redan begreppet förvärvsverksamhet i 13:1 1 st 2 men IL uppställer ett krav på att verksamheten ska vara varaktig. Rekvisiten förvärvsverksamhet och yrkesmässighet innebär således att ett varaktighetsrekvisit uppställs för näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet (14:12 1 men IL). Det innebär att inkomster från tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamhet hos den enskilda näringsidkaren ingår i en och samma näringsverksamhet.

Varaktighetsrekvisit utgör avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget kapital. Exempelvis en ränteintäkt från en tillgång som i sig genererar sådan intäkt omfattas av inkomstslaget kapital. Ränteintäkten kan inte i sig bilda en näringsverksamhet. Den utgör inkomst av näringsverksamhet om den utgör avkastning från en tillgång som ingår i en näringsverksamhet (jfr g). Beträffande kapitalvinster och kapitalvinster avseende tillgångar som ingår i en näringsverksamhet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet, men inkomstberäkningen sker i vissa fall enligt kapitalreglerna, vilket utgör ett undantag från huvudregeln att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder för näringsverksamhet (25 kap. IL – jfr även 2). Skattelagstiftningen innehåller för övrigt inte någon allmän definition av begreppet ränta och i förarbetena till skattereformen 1990 respektive i HFD:s praxis betecknas det som ”inte helt entydigt” respektive ”inte rättsligt klart definierat” (Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 respektive RÅ 1999 ref. 14 samt ILHS avsnitt 5.2.1). Frågan är vilken grad av förvaltningsåtgärder som ska ägnas tillgångar för att inkomst därav inte längre ska omfattas av inkomstslaget kapital, utan utgöra inkomst av näringsverksamhet.

Om en person gör så många aktieaffärer att denne kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper (värdepappershandel) föreligger näringsverksamhet. Det är inte enbart fråga om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan om att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare – dvs. kunder – med investeringsobjekt. Det följer av ett HFD:s praxis. I ett fall från 1988 gjorde två personer genom sitt aktiebolag ca 50 transaktioner om ca 2.556.000 kr i inköp och ca 2.961.000 kr i försäljning aktuellt år. Bolaget bedömdes bedriva rörelse, dvs. näringsverksamhet [se RÅ 1988 not. 276 (där hänvisning sker till RÅ 1981 1:4)]. I fallet från 1981 köpte och sålde en person aktier genom ett handelsbolag vari denne var delägare. Omfattningen var sådan att fråga ansågs vara om sådan portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster och inte på t.ex. en jämn avkastning eller realvärdesäkring. Värdepappershandel (rörelse) ansågs inte föreligga. Det rörde sig om den egna och bolagets förmögenhetsförvaltning och inte om aktiehantering åt allmänheten eller särskilda investerare (se RÅ 1981 1:4). I en kommentar av bl.a. RÅ 1981 1:4 betonas också sistnämnda krav i rättsfallet på att handel med värdepapper ska vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare (kunder), för att handeln ska betraktas som rörelse (näringsverksamhet). Slutsatsen där är att ”[d]et torde vara en allmän uppfattning att praxis innebär att *fysiska personer* inte kan bedriva värdepappersrörelse, utom möjligen vid mycket särskilda omständigheter” (se Skattenytt 2001 s. 480, artikeln Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser? av Peter Melz).

Att handel med värdepapper kan utgöra ett särskilt problem för (allmännyttiga) ideella föreningar och stiftelser, vilka är juridiska personer, beror för övrigt på att de är begränsat skattskyldiga enligt 7 kap. IL. Skattskyldighet föreligger inte för dem beträffande sådana inkomster av näringsverksamhet som till sin karaktär är kapitalinkomster. Däremot är de skattskyldiga för inkomster som till sin karaktär utgör inkomst av näringsverksamhet [se i IL: 7:3 (stiftelser), 7:7 (allmännyttiga ideella föreningar) och 7:14 (registrerade trossamfund)].

Omfattning

Rekvisitet yrkesmässighet i 13:1 1 st 2 men IL består, som nämnts, inte bara i varaktighet, utan kan också bestämmas av begreppet omfattning. Exempelvis kan en musikfestival med kort varaktighet men stor omfattning vara yrkesmässig. Saknas vinstsyfte kan näringsverksamhet föreligga ändå enligt praxis, om en verksamhet inte har en alltför begränsad omfattning, åtminstone om det är fråga juridiska personers verksamhet (RÅ 1998 ref. 10).

e) Självständighetsrekvisitet

Beträffande självständighetsrekvisitet innebär bedömningen av om en fysisk person ska anses bedriva näringsverksamhet att denne kan anses ta en företaggarrisk. Enligt rättspraxis är tecken på detta att vederbörande

står för sina egna investeringar och att det inte finns någon arbetsgivare som svarar för dem. Följande utgör fler exempel på tecken för att näringsverksamhet och inte inkomst av tjänst föreligger:

- Egna lokaler, egna verktyg, egna annonskostnader och att vederbörande bestämmer sin arbetstid själv är exempel på tecken på en företagarrisk och självständighet, och att det inte är ett anställningsförhållande (inkomst av tjänst).
- Även om en fysisk person inte bestämmer sin arbetstid själv kan denne omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet, om vederbörande har en sådan specialkompetens för uppdraget att uppdragsgivaren normalt sett inte skulle ha en sådan specialist anställd hos sig.
- Genom att andra st. infördes i 13:1 IL år 2009 har det klarlagts att en fysisk person kan omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet även om vederbörande enbart har en uppdragsgivare. Meningen med att andra st. infördes var att fler ska kunna godkännas för F-skatt.
- Ett tecken som får stor betydelse och så att säga kan väga över för bedömningen av att inkomst av tjänst föreligger är att en uppdragstagare tidigare har haft uppdragsgivaren som arbetsgivare. Om uppdragstagaren/-arna exempelvis har bildat aktiebolag, kan det bli föremål för s.k. genomsyn i sådant fall. Jämför arbetsrätten där ett avtal som innebär att en arbetstagares rättigheter inskränks i förhållande till den arbetsrättsliga lagstiftningen är ogiltigt [2 § 2 st lagen (1982:80) om anställningsskydd].
- I avsnitt 4.2 i ILHS hänvisas till RÅ 2001 ref. 25 för en utförlig redogörelse för rättspraxis angående bedömningen av självständighetsrekvisitet. Det rättsfallet (det s.k. avbytarfallet) utgjorde också en viktig impuls till att nämnda andra st. i 13:1 IL infördes 2009. Rättsfallet medförde att fler grupper kom att anses bedriva näringsverksamhet, och Regeringen ansåg att det var nödvändigt att lagfästa regler som medförde att det blev lättare att godkännas för F-skatt (se prop. 2008/09:62 s. 22).

Ibland kan det vara så att det inte är fråga om genomsyn av ett aktiebolag, men att det ändå enligt praxis inte anses bedriva *självständig näringsverksamhet*. Ett förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2001 ref. 60 visar detta och att i så fall får en sådan bedömning betydelse i annat sammanhang än inkomstskatt. I fallet prövades den s.k. Helsingborgsdomen, som innebär att t.ex. konsulter, revisorer, redovisningskonsulter eller advokater som arbetar i kontorsgemenskap har var sina aktiebolag, vilka är delägare i ett handelsbolag som fakturerar kunden, t.ex. någon som anlitar en redovisningskonsult. HFD fastställde att delägarbolaget enbart uppfyller sina förpliktelser som bolagsman i faktureringsbolaget, anses delägarbolaget inte bedriva en självständig näringsverksamhet. Enligt HFD:s förhandsbesked samma dag (2001-11-16) i momsfrågan (mål nr 4453-2000) för bolagen i fråga innebär det att ”någon skattepliktig omsättning” – av tjänster – mellan delägarbolag och faktureringsbolaget inte kan anses föreligga.

f) Vinstsyfte

Vinstrekvisitets betydelse för bedömningen av om näringsverksamhet föreligger består framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst i betydelsen hobbyverksamheter. Genom skattereformen 1990 utvidgades inkomstslaget tjänst till att omfatta de tidigare skattefria hobbyverksamheterna. Överskott i sådana verksamheter hänförs numera till inkomstslaget tjänst som i det hänseendet fungerar som ett restinkomstslag.

När ordet vinstsyfte används i samband med rekvisiten för näringsverksamhet, hänsyftar det på kriteriets funktion av att avgränsa näringsverksamhet mot hobbyverksamheter. Det utgör inte någon betoning av att syftet med verksamheten är att den ska gå med överskott. I den skatterättsliga litteraturen anförts i stället ett ”förvärvssyfte” som avgörande rekvisit för näringsverksamhet, och att det ”innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte [...] inte att verksamheten faktiskt går med vinst” (se ILHS avsnitt 8.2).

Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet:

g) En fysisk person (”egenföretagare”) beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande:

- Avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt
- Intäkter och kostnader under innehavstiden beskattas dock i inkomstslaget näringsverksamhet (13:1 3 st IL).
- Vid avyttring av näringsfastighet ska medgivna värdeminskningsskatt återläggas till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (26:2 IL). Jfr 2.

- Aktier, fordringar och andelar i svenska handelsbolag räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.
- De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är
 - lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar m.m. (se 13:7 IL).
- Motsvarande gäller skulder som hänför sig till sistnämnda slag av tillgångar, dvs. skulden räknas inte till inkomstslaget näringsverksamhet om den hänför sig till tillgångar som – enligt 7 § – inte räknas till näringsverksamhet hos den enskilda näringsidkaren (13:8 IL).

h) Näringsfastighet

Med *näringsfastighet* avses en fastighet som *inte* är en *privatbostadsfastighet* (2:14 IL).

Med *privatbostadsfastighet* avses, under förutsättning att småhuset eller ägarlägenheten är en privatbostad,

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, och
4. ägarlägenhetsenhet.

Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. I fråga om tomtmarken gäller vad som sägs om privatbostad i 10–12 §§ (2:13 IL).

Med *privatbostad* avses ett småhus som till *övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad*. Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Med privatbostadsföretag likställs vid tillämpning av detta stycke en motsvarande utländsk juridisk person.

Med privatbostad avses också en ägarlägenhet som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2:8 IL).

Kommentarer: Om en juridisk person äger t.ex. en villa, är det alltid fråga om en näringsfastighet. En juridisk person kan så att säga inte bo, vilket innebär att villan blir en näringsfastighet oavsett den faktiska användningen och hur den fördelar sig med avseende på privat användning respektive användning i själva näringsverksamheten såsom kontor e.d. (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). På motsvarande sätt blir en bostadsrätt som innehas av en juridisk person en näringsbostadsrätt (2:18 och 19 IL).

Uppdrag utförs genom eget aktiebolag

i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst?

Aktiebolag kan inte ha inkomst av tjänst. En person kan ”sätta sig på aktier”, och låta sitt aktiebolag sluta avtal om olika tjänsteprestationer med tredje man som sedan utförs av den i bolaget anställde fysiske personen (aktieägaren).

Förutsättningen för att inkomsten av verksamheten ska beskattas hos bolaget och inte direkt hos aktieägaren är att det av omständigheterna klart framgår att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten (se ILHS avsnitt 9.2.3).

Enbart i undantagsfall har HFD frångått deklARATIONERNA och hänfört inkomsten till ägarna i stället. I ILHS avsnitt 9.2.3 ges ett exempel på sådant undantagsfall (RÅ 1969 ref. 19), där en artist själv ansågs ha förvärvat intäkterna i stället för bolaget. Där kommenteras samma frågeställning utifrån fler HFD-fall, beträffande: läkarverksamhet (RÅ 1981 1:7), konsultbyråer (RÅ 1983 1:40, RÅ 2000 not. 189 och RÅ 2004 ref. 62), företagsdoktor (RÅ 1993 ref. 55) och styrelseuppdrag (RÅ 1993 ref. 104). HFD:s praxis har varit *tolerant* när det har gällt frågan om en inkomst varit att hänföra till bolaget eller dess ägare (se ILHS avsnitt 9.2.3). Jfr e ang. genomsyn.

Socialavgifter

j) Aktiv och passiv näringsverksamhet

- Aktiv näringsverksamhet=en enskild näringsidkare arbetar i inte oväsentlig omfattning i verksamheten (minst arbetat 1/3 av normal arbetstid i verksamheten).
- Annan näringsverksamhet än aktiv utgör passiv näringsverksamhet. Dessutom utgör självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid passiv näringsverksamhet.
(2:23 IL och ILHS avsnitten 12.2.2 och 20.3.1)

Överskott av näringsverksamhet ska påföras s.k. egenavgifter, om näringsidkaren har arbetat i inte oväsentlig omfattning i verksamheten [3:3 socialavgiftslagen (2000:980), SAL]. Det är således aktivt bedriven näringsverksamhet som ligger till grund för beräkningen av egenavgifter. På passiv näringsverksamhet uttas i stället särskild löneskatt med 24,26 % [se 1 och 2 §§ lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF, och ILHS avsnitt 20.3.1].

Särskild löneskatt för:

- passiv delägare i HB/KB, 24,26 % på överskott i näringsverksamhet;
- enskild näringsidkare eller aktiv delägare i HB/KB avliden under beskattningsåret, 24,26 % på överskott i näringsverksamhet.

[SLF]

Arbetsgivaravgifter erläggs av den som betalar ut löner, arvoden eller andra ersättningar eller lämnar förmåner för arbete (2:1 och 10 SAL och ILHS avsnitt 20.2.1.1).

För överskott av sådan inkomst av tjänst som avser hobbyverksamheter ska egenavgifter betalas. Erhålls ersättningen för utfört arbete ska dock uppdragsgivaren betala arbetsgivaravgifter på samma sätt som för löner (se ILHS avsnitt 20.3.1).

Om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt (jfr e), ska denne betala egenavgifter och uppdragsgivaren betalar inte arbetsgivaravgifter (2:5 SAL och ILHS avsnitt 20.2.1.2).

En förutsättning för avgiftsplikt avseende arbetsgivaravgifter är att den som utbetalar ersättning (arbetsgivaren/uppdragsgivaren) gör så för en motprestation bestående i att mottagaren ska eller har utfört arbete. Det ska således röra sig om ett arbetsgivar- eller uppdragsförhållande mellan utbetalaren och arbetstagaren/uppdragstagaren. En fysisk person som exempelvis bedriver ren försäljningsverksamhet avseende varor och liknande ska *alltid* betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter (prop. 1991/92:112 s. 117 och ILHS avsnitten 20.2.1.2 och 20.2.2).

2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

Bestämmelser om beräkning av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet: finns i 13-40 kap. IL (1:8 IL).

Bokföringsmässiga grunder

Resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder med hänsyn till de **inkomster** respektive **utgifter** som ska tas upp som **intäkt** respektive **kostnad** det beskattningsår till vilket de hänförs enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i skattelag (14:2 1 och 2 st IL). Från huvudprincipen att beräkningen av inkomst av näringsverksamhet sker enligt bokföringsmässiga grunder görs vissa undantag enligt 25 och 25 a kap. IL såtillvida att inkomstberäkningen ska ske enligt kapitalvinstregler:

- Beträffande kapitalvinster och kapitalförluster avseende tillgångar som ingår i en näringsverksamhet följer av 25:2 IL att själva inkomstberäkningen avseende försäljning av anläggningstillgångar i form av fastigheter m.m. ska ske enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (jfr 1 d). En särskild reglering gäller dock beträffande näringsfastigheter och näringsbostadsrätter (jfr 1 g).

Balansposter, värdering av

Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Utgående värden blir ingående balans det efterföljande beskattningsåret (kontinuitetsprincipen). 14:3 IL.

Överskott eller underskott?

Intäktsposterna

- Kostnadsposterna

=överskott eller underskott i näringsverksamhet

(14:21 1 st IL)

Underskott dras av senare beskattningsår från överskott det året. Återstår underskott det senare året ”rullas” underskottet vidare (14:22 3 st IL).

Kommentarer: Ett för högt underskott kan föranleda skattetillägg på $\frac{1}{4}$ av det för höga underskottet [49:14 skatteförarandelagen (2011:1244), SFL]. Skattetillägg avser således inte bara ett för lågt beräknat överskott.

En enda näringsverksamhet eller flera?

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare i Sverige räknas som en enda näringsverksamhet. Om han bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet. Varje andel som en fysisk person har i handelsbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14:12 och 13 IL).

Full kvittning inom en näringsverksamhet, men inte mellan olika näringsverksamheter:

- Exempel, underskott i en enskild frisörverksamhet kan kvittas mot överskott i samma persons enskilda trädgårdskonsultverksamhet.
- Exempel, underskott i en enskild åkeriverksamhet kan inte kvittas mot överskott från samma persons andel i ett handelsbolag.

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, ska även andel av handelsbolagets resultat räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet (14:10 IL). Full kvittning mellan intäkter och kostnader.

3. Beskattningsunderlaget

a) Beskattningsunderlag – fysiska personers förvärvsinkomster

Inkomst av tjänst (lön)

+ överskott av näringsverksamhet

- Allmänt avdrag

=Fastställd förvärvsinkomst

- Grundavdrag

=Beskattningsbar förvärvsinkomst

[1:5 IL]

b) Beskattningsunderlag – juridiska personer

Överskott av näringsverksamhet

- Allmänt avdrag

=Beskattningsbar inkomst

[1:7 IL]

4. OM något är skattepliktigt 15 kap. resp. OM något är avdragsgillt 16 kap.

a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

Huvudregeln

All ersättning som erhålls genom näringsverksamheten är skattepliktig intäkt, om inte annat anges i skattelag:

- Ersättning för varor, tjänster och inventarier
- Avkastning av tillgångar
- Kapitalvinster
- Alla andra inkomster i näringsverksamheten

(15:1 1 st IL)

b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet

b1) Inkomstskatterettsligt gäller huvudregeln att kostnader är avdragsgilla om de kan knytas till förvärvande eller bibehållande av inkomsterna för beskattningsåret (16:1 1 st IL). Det är den s.k. matchningsprincipen:

Kostnadsföring sker i takt med försäljning. Utgiften ska ha ett samband med inkomsten. Typexempel: material, handelsvaror, personal, pension, hyra drift, förbrukningsmaterial, forskning, räntor, avskrivningar m.m.

Jämför BFL: Resultatet enligt BFL fastställs med hänsyn till en försiktighetsprincip. Resultaträkningen och balansräkningen ska ge en rättvisande bild för räkenskapsåret. Ett företag får med andra ord inte övervärderas redovisningsrättsligt. Affärshändelser utgör alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (1:2 1 st 6 BFL).

Personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla (9:2 1 st IL). Representation, max skäligt avdrag (16:2 IL).

b2) Framtida förluster som kan bedömas på balansdagen motiverar avsättningar enligt försiktighetsprincipen även inkomstskatterettsligt. I sådant fall krävs inte samband med en intäkts förvärvande för avdrag inkomstskatterettsligt. Exempelvis kan prisförändringar etc. visa på balansdagen att en leverans som ska ske följande år kommer att medföra en förlust. Då kan avsättning för den framtida förlusten ske. Om en framtida händelse saknar anknytning till verksamhet i tiden fram till balansdagen, föreligger däremot inte rätt till avsättningar (se ILHS avsnitt 8.16). Redovisning av avsättning (1.) och utgift (2.):

1. En avsättning för framtida utgifter innebär redovisningsmässigt att en avsättning bokförs på skuldsidan i balansräkningen och ett motsvarande belopp bokförs som kostnad i resultaträkningen

T <u>Balansräkning</u> S	K <u>Resultaträkning</u> I
Avsättning	Avsättning

2. När utgiften erläggs sker kvittning mot avsättningen. Någon ny kostnad uppkommer således inte

Kassa	Skuldkonto
Utgift	Utgift Avsättning

[jfr ILHS avsnitt 8.16]

b3) Avtalspensioner

En arbetsgivare kan teckna en pensionsförsäkring med de anställda som förmånstagare. Om det är en pensionsförsäkring enligt den skatterättsliga definitionen, får arbetsgivaren avdragsrätt för erlagda premier. Alternativt kan arbetsgivaren göra avsättningar för pensionskostnaderna i bokföringen eller göra en överföring till en pensionsstiftelse (28:2 och 3 IL). Om förtida avsättningar inte har skett, erhåller arbetsgivaren avdrag vid utbetalningen av pensionen, s.k. direktpension (se ILHS avsnitt 8.16.1). [I dessa fall erlägger arbetsgivaren särskild löneskatt med 24,26 % på kostnaden för pensionsutfästelsen – premien etc. – enligt lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Se ILHS avsnitt 20.6.]

b4) Framtida garantiutgifter

Framtida garantiutgifter ska dras av enligt bestämmelserna i 4 eller 5 § med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret (16:3 IL).

c) Mervärdesskatt

I ett företag (X) som är skattskyldigt till mervärdesskatt redovisas utgående mervärdesskatt på priset på varor och tjänster som säljs till kunderna och avdrag görs för ingående mervärdesskatt som debiterats av leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster till företaget. I ett sådant företag redovisas utgående och ingående mervärdesskatt i balansräkningen. I ett företag (Y) som inte är skattskyldigt till mervärdesskatt utgör i stället mervärdesskatten intäkt och kostnad och redovisas i resultaträkningen:

- Om förstnämnda företag (X) förvärvar varor för 1 250 000 kr (1 000 000 + moms 250 000) och säljer varorna för 2 000 000 kr (1 600 000 + moms 400 000) påverkas resultatet i näringsverksamhet så att det ökar med 600 000 kr (1 600 000 – 1 000 000). I resultaträkningen redovisas: intäkt 1 600 000 kr; kostnad 1 000 000 kr. I balansräkningen redovisar X en skuld till staten på 400 000 kr och en fordran på staten om 250 000 kr. Moms att betala till staten för redovisningsperioden uppgår till 150 000 kr (400 000 – 250 000).
- Om det i stället är sistnämnda företag (Y) – icke skattskyldigt till mervärdesskatt – som gör dessa affärer, redovisas ingenting i balansräkningen. Resultatet för Y ökar med 750 000 kr (2 000 000 – 1 250 000). I resultaträkningen redovisas intäkt 2 000 000 kr och kostnad 1 250 000 kr. I detta fall blir det en högre kostnad för kunder till företaget vilka själva är skattskyldiga till mervärdesskatt (2 000 000 i stället för 1 600 000). För kunder som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, t.ex. privatpersoner (konsumenter), blir det ingen skillnad på pris om de köper varan eller tjänsten direkt från företagaren X eller Y (2 000 000 i båda fallen). Emellertid blir det dyrare för dem om de köper från företaget Y:s företagskunder. Dessa gör pålägg för moms på sina priser utan att kunna dra den latent mervärdesskatt som ligger i priset som de betalat för sina förvärv från Y.

(15:6 1 st och 16:6 1 st IL och ILHS avsnitt 8.7)

5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen)

a) Beskattningstidpunkten (periodiseringen)

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14:4 1 st IL).

Sambandet mellan redovisning och beskattning genom begreppet god redovisningssed – det s.k. kopplade området – innebär att beräkningen av resultatet för beskattningsåret inkomstskatterettsligt i första hand grundas på vad som utgör en rättvisande bild för räkenskapsåret enligt redovisningsrätten (jfr 14:2 IL). De affärshändelser som hör till beskattningsåret redovisningsrättsligt gör så i princip även inkomstskatterettsligt. [Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed (8:1 1 st 1 men BFL), och utfärdar allmänna råd etc.]

Om tillämpningen av en särskild skattebestämmelse förutsätter överensstämmelse med bokföringen, föreligger en formell koppling mellan redovisningen och beskattningen. Det gäller t.ex. för räkenskapsenlig avskrivning på inventarier. Den skattskyldige ska ha haft en ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet (18:14 1 st IL). Detsamma gäller avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder hos juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt BFL (30:3 IL).

Om tillämpningen av en särskild skattebestämmelse *inte* förutsätter överensstämmelse med bokföringen, talar man om det frikopplade området. Det gäller t.ex. att värdet av lager får tas upp till lägst 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde etc.

b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager

Enligt huvudregeln gäller matchningsprincipen, dvs. att kostnadsföring sker i takt med försäljningen (16:1 1 st IL – se 4 b1). Kostnaden blir restprodukten efter värdering av lagret vid *årets utgång*. Kostnad sålda varor (KSV) – varuförbrukningen – utgör summan av ingående balans på lagerkontot och årets inköp minskad med utgående balans på lagerkontot.

Vid värderingen av utgående balans tas en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) upp till lägsta värdet av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet och lagervärdet beräknas ”post-för-post” eller lägst till 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde (17:3 och 4 IL). Sistnämnda – lägst 97 % – gäller också beträffande pågående arbeten i byggnadsrörelse. Det gäller dock inte för lager av fastigheter och liknande tillgångar, aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar, elcertifikat samt utsläppsrätter. Beträffande djurlager får värdet av lager tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften eller, för särskilt dyrbara avelsdjur, av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (14:4 2 st, 17:4 och 5 och 27 2 st IL).

Vid bedömningen av vilka lagerartiklar som ingår i utgående balans tillämpas FIFU-principen, ”först-in-först-ut” [17:3 2 st IL och 1 § 1 st 3 men lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen]. Vid varulagerinventeringen ska en förteckning upprättas som för varje post anger det värde som posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. IL. På förteckningen ska den skattskyldige teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen [1 § 1 st 2 men och 2 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen]. Om föreskrifterna i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen inte följs, godtas inte lämnade uppgifter om varulagrets värde vid inkomstbeskattningen [3 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen].

c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier

Enligt huvudregeln gäller matchningsprincipen, dvs. att kostnadsföring sker i takt med förbrukningen av ett inventarium. Kostnaden (*värdeminskningsavdrag*) blir restprodukten efter värdering av inventarierna vid *årets utgång*. Utgiften för att anskaffa ett inventarium dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (18:3 1 st 1 men IL).

Med inventarier avses:

- Maskiner
- Andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk

- Byggnads- och markinventarier
 - Koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärfvas från någon annan och
 - Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen
- (18:1 § och, beträffande byggnads- och markinventarier, 19:19 och 20:15 IL)

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18:2 IL). Byten av stora dyrbara maskinkomponenter i exempelvis pappersmaskiner torde dock i praktiken inte behandlas som reparationer, trots att den fysiskt sett är en osjälvständig del av maskinen (se ILHS avsnitt 8.13.2).

Värdeminskingsavdrag ska inte göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde (18:3 IL).

Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång:

- Korttidsinventarier (ekonomisk livslängd på högst 3 år): hela utgiften dras av omedelbart.
- Inventarier av mindre värde (anskaffningsvärde exkl.moms mindre än ½ prisbasbelopp): hela utgiften får dras av omedelbart (18:4 IL).
- Räkenskapsenlig avskrivning: huvudregeln, högst 30 % värdeminskingsavdrag per år av avskrivningsunderlaget (18:13 1 st IL), resp. kompletteringsregeln, avdrag så att skattemässiga restvärdet inte överstiger inventariernas ursprungliga anskaffningsvärde minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 % (18:17 IL).
- Restvärdeavskrivning, högst 25 % värdeminskingsavdrag per år av avskrivningsunderlaget (18:13 1 st IL).

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räkenskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdeavskrivning det skattemässiga restvärdet,
 2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
 3. minskat med avdrag för inventarier som anskaffats före beskattningsåret och avyttrats under året etc.
- (18:13 2 st, 15 och 16 IL)

Kommentarer: Räkenskapsenlig avskrivning på inventarier är, som nämnts under a) ovan, ett exempel på en särskild skattebestämmelse vars tillämpning förutsätter överensstämmelse med bokföringen, dvs. en formell koppling föreligger mellan redovisningen och beskattningen. Den skattskyldige ska ha haft en ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet (18:14 1 st IL). Det skattemässiga värdeminskingsavdraget måste motsvaras av de totala avskrivningarna i bokslutet (resultaträkningen). De totala avskrivningarna i bokslutet är summan av de planenliga avskrivningar (utifrån ekonomisk livslängd) och de skattemässiga överavskrivningarna (bokslutsdisposition). Kravet på ordnad bokföring föreligger inte beträffande restvärdemetoden (se även ILHS avsnitt 8.13.3). Om en ordnad bokföring upprättas, kan övergång till räkenskapsenlig avskrivning ske (18:20-22 IL).

Avskrivningsunderlaget kan inte bli 0 med restvärdemetoden, eftersom det hela tiden sker en degressiv avskrivning. Hela anskaffningsutgiften blir sålunda aldrig kostnadsförd. Det gäller också beträffande huvudregeln (30 %-regeln) beträffande räkenskapsenligt avskrivning, men där kan byte ske till kompletteringsregeln (20 %-regeln) och hela anskaffningsutgiften i slutändan bli kostnadsförd (se även ILHS avsnitt 8.13.3).

Exempel på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier:

En näringsidkare anskaffar år 1 ett inventarium för 50 000 kr och år 2 ett inventarium för 10 000 kr. Denne önskar maximal avskrivning för varje år och tar därför upp inventarierna till lägsta värde som utgående balans (UB-värde).

År	UB enl. huvudregeln (30 %-regeln)	UB enl. kompletteringsregeln (20 %-regeln)
1	$50\,000 \times 0,7 = \underline{35\,000}$	80 % av 50 000 = 40 000
2	$(35' + 10') \times 0,7 = \underline{31\,500}$	60 % av 50' + 80 % av 10' = 38 000
3	$31\,500 \times 0,7 = \underline{22\,050}$	40 % av 50' + 60 % av 10' = 26 000
4	$22\,050 \times 0,7 = 15\,435$	20 % av 50' + 40 % av 10' = <u>14 000</u>
5	$14\,000 \times 0,7 = 9\,800$	0 % av 50' + 20 % av 10' = <u>2 000</u>
6	$2\,000 \times 0,7 = 1\,400$	0 % av 10' = <u>0</u>

Lägsta UB-värde har understrukits och från och med år 4 är kompletteringsregeln fördelaktigare, och med tillämpning av den blir slutligen hela anskaffningsutgiften kostnadsförd år 6.

[Exemplet ovan återfinns som exempel 8.7 i avsnitt 8.13.3 i ILHS]

6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser

a) Uttag ur näringsverksamhet

Uttag ur näringsverksamheten ska behandlas som en skattepliktig intäkt. Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Uttag föreligger också om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). [22:2, 3 § 1 men och 7 § 1 st IL]

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas. Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet. T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660).

b) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning. Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv uttagsbeskattas om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs resultatet i näringsverksamheten med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62). Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61:2 2 st IL).

c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)?

En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23:9 IL). Med underprisöverlåtelse avses att en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23:3 IL).

Det första villkoret är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23:14 1 st IL). Med företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL). Undantag från beskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra varaktiga skattefördelar. Underprisöverlåtelserna ska vara en kvalificerad sådan för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23:14-29 IL.

Ett typexempel på en kvalificerad underprisöverlåtelse mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, och som således inte medför beskattning, är en enskild näringsidkare som överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag. Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägaren. Uttagsbeskattning sker inte och aktieägaren undgår utdelningsbeskattning, om det överförda värdet senare beskattas i ägarens enskilda näringsverksamhet (se ILHS avsnitt 14.4.1).

7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en enskild näringsidkare (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24:13 1 st IL). Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL (se ILHS avsnitten 10.1, 10.2 och 10.3). Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget, och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget (se ILHS avsnitten 2.6.3.2 och 9.2.4.1). För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag eller på försäljning av aktierna, om aktieinnehavet är näringsbetingat (**näringsbetingade aktier**) och **inte** utgör **kapitalplaceringsaktier**. För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster och förluster på kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalbeskattningsreglerna (se ILHS avsnitt 10.3)

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

[ILHS avsnitt 9.2.8]

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren. Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade andelar, och det begreppet avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till minst 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närliggande företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar).

[24:13 och 14 IL och ILHS avsnitt 10.2]

Kommentarer: Om fråga är om lageraktier i värdepappershandel (jfr 1 d), utgör aktierna inte näringsbetingade andelar eftersom det inte rör sig om kapitaltillgångar utan om aktier som utgör lagertillgångar (se ILHS avsnitt 10.2).

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattnings effekter (39:14-19 IL och ILHS avsnitten 10.2 och 15.2).

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av näringsbetingade andelar föreligger i princip i samma utsträckning som skattefrihet åtnjuts för utdelning på samma andelar (se ILHS avsnitt 10.3):

- Om t.ex. ett svenskt aktiebolag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a:3 och 5 IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattnings inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid

inte vara ett investmentbolag (25 a:3 IL och ILHS avsnitt 10.3). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39:14-19 IL. [Jfr även 2]

För övrigt finns i 25 a och 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattning (25 a:9 1 st IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 14-16 §§) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätter utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a:9 2 st och 17 § 1 men IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har 1,1 miljon kr i likvida medel och 10 miljoner kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr (½ av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv (se 8) ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner alltför medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latent skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkårsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinster på näringsbetingade andelar blev skattefria år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelsedagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten (se ILHS avsnitt 14.2.1).

d) Koncernbidragsreglerna

Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i annan juridisk person ägs av ett aktiebolag – inte av en fysisk person.

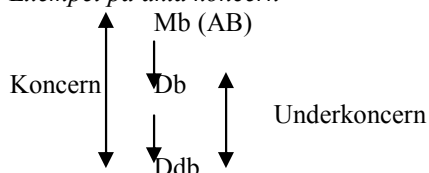
Varför finns regler om koncernredovisning? En koncernredovisning ska visa koncernens relationer till omvärlden. Ett företags redovisning ska, som nämnts, visa dess förmögenhetsförändring och försiktighetsprincipen innebär att en rättvisande bild ska ges (jfr 4 b1 ang. affärshändelse). På samma sätt får en koncerns resultat och ställning inte övervärderas, utan en rättvisande bild ska ges av koncernen som helhet [7:6 2 st årsredovisningslagen (1995:1554)]. Om t.ex. moderbolaget år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till dotterbolaget för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer dotterbolaget varorna till en utomstående för 300. För koncernen som helhet är inkomsten 300 realiserad först år 3. I koncernboks slutet för år 2 ska den för koncernen som helhet icke realiserade vinsten 50 hos moderbolaget tas bort i koncernboks slutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som helhet för det året.

Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt.

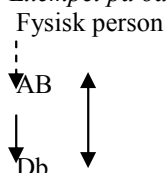
Koncernbeskattningsreglerna avser resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern (se ILHS avsnitt 10.4.1).

En koncern föreligger om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget. På samma sätt kan dotterföretaget utöva bestämmande inflytande över en annan juridisk person, som också utgör dotterföretag till moderbolaget. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [1:11 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och ILHS avsnitt 10.1].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



(Jfr ILHS avsnitt 10.1 med fler exempel)

Koncernbidragsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnning, om ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det är fråga om närmast helägda bolag inom koncernen. Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier (jfr b). Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. Inom sådana koncerner anses det rimligt att en förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle

ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se 35:2 och 3 IL och ILHS avsnitt 10.4.1).

Kommentarer: Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett, utan koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämnning, så att koncernbolaget som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, som i stället täcker upp förlusten hos det bolag inom koncernen som kanske går i konkurs om bidraget inte erhålls.

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

[35:3 IL]

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Denna möjlighet har införts på grund av att HFD, med hänvisning till domar från EU-domstolen, har ansett att begränsningen av koncernbidragsreglerna till att enbart avse bidrag mellan svenska koncernbolag strider mot EU-rätten. Genom införandet av ett särskilt kapitel i IL, 35 a kap., har sedan den 1 juli 2010 svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området (35 a:2 och 5 IL och ILHS avsnitten 7.4.2, 10.4 och 10.4.2.2). EES omfattar de 28 EU-länderna samt de tre till EFTA anslutna staterna Island, Liechtenstein och Norge.

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56:2-7 IL innehåller definitionen av fåmansföretag
 - 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
 - 60 kap. familjebeskattningsregler
 - avseende fåmansföretag (aktiebolag eller ekonomiska föreningar) och fåmanshandelsbolag, 60:12-14 IL
 - avseende enskild näringsidkare som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60:2-11 IL (OBS! definitionsmissigt ej fåmansföretagsregler)
- [se ILHS avsnitten 11.1, 11.2 och 17.1.4]

Skatteverket har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2006:12 (se ILHS avsnitt 11.1).

Syftet med fåmansföretagsreglerna är – numera – att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för vilka en aktieägare som arbetar i fåmansbolaget ska kunna bli aktievinstbeskattad eller erhålla utdelningsbehandling. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst (se ILHS avsnitt 11.1). Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital. Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränobeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget. Däremot omfattas inte utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2:23 SAL och ILHS avsnitt 11.3.1). Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50:7 IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet (se ILHS avsnitt 11.2).

Om aktieförsäljningar eller utdelningar inte skett i fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110), se www.skatteverket.se. Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom därmed uppgift om gränobelopp för s.k. sparutdelningsutrymme därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

[56:2 IL]

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.

[56:4 IL och ILHS avsnitt 11.2)

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses

som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närstående krets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon).
[22:22 och 56:5 IL och ILHS avsnitt 11.2]

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56:3 IL och ILHS avsnitt 11.2).

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga delägare i företaget, medan andra endast avser den som utgör företagsledare enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne (se ILHS avsnitt 11.2).

Delägare och företagsledare

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensam den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat.

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närstående krets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget.
[56:6 IL och ILHS avsnitt 11.2]

Kvalificerade andelar

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt (se ILHS avsnitt 11.3.2).

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst. Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstlagen kapital) utan inskränkning (57:3-7 c IL och ILHS avsnitt 11.3.2). Om utomstående – personer som inte äger kvalificerade andelar – äger del i företaget och har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad endast om det föreligger särskilda skäl. I sådana fall saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående (se ILHS avsnitt 11.3.2).

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital och hur mycket som kan anses motsvara den aktiva aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skäligen avkastning för den aktiva aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränsbeloppet. Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") beskattas som inkomst av tjänst (se ILHS avsnitt 11.3.3.2).

Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit verksam i betydande omfattning. Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad

ställning i företaget. SKV A 2006:12 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet för att göra det mer konkret (57:4 1 st 1 IL och ILHS avsnitt 11.3.2).

Vid fastställandet av **årets gränsbelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett **schablonbelopp** enligt **förenklingsregeln** eller
- enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränsbelopp.

[57:11 IL och ILHS avsnitt 11.3.3.2]

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränsbelopp läggas tidigare års gränsbelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57:13 IL och ILHS avsnitt 11.3.3.2). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget (se ILHS avsnitt 11.3.3.2).

[Se även exempel 11:2 i avsnitt 11.3.3.2 i ILHS samt blankett K 10, som återfinns på www.skatteverket.se.]

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparad utdelningsutrymme beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [100 x 56 600 (IBB för 2013)=5 660 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital.

(57:21 och 22 IL och ILHS avsnitt 11.3.3.3)

Enligt HFD:s avgörande i fallet RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst inom en 5-årsperiod på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag*. (se ILHS avsnitt 11.3.3.3).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande kapitalvinster kan en uppdelning av en hög kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar behöva ske i 3 delar: gränsbelopp, tjänsteinkomstbeskattad vinst upp till 100 inkomstbasbelopp samt överstigande vinst som kapitalinkomstbeskattas utan reduktion.

(se 57:20 och 21 IL och ILHS avsnitt 11.4).

För förluster på avyttring av kvalificerade andelar inskränks avdragsrätten i inkomstslaget kapital så att endast 2/3 av förlusten är avdragsgill (genom kvittning) mot kapitalvinster på avyttring av delägarätter (se 48:20 IL och ILHS avsnitt 11.4). Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar inte kan dras genom sådan kvittning ska 2/3 av 70 % dras av mot andra kapitalinkomster (48:20 a 3 st IL).

KAPITALBESKATTNING – översikt

Kapitalbeskattning – Vem? Hur? Vad? När ? ”Metod” och Historik

Enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, beskattas inkomster i tre inkomstslag:

- Vem?**
- Förvärvsinkomster/arbetsinkomster – inkomstslagen *tjänst* respektive *näringsverksamhet (NRV)* [1:5 IL].
 - **Fysiska personers** skatt på kapitalinkomster beräknas på överskottet i **inkomstslaget kapital** [1:6 IL].
 - Juridiska personer har enbart ett inkomstslag, NRV [1:3 2 st, 13:2 och 1:7 IL].

Bestämmelser om beräkning av resultatet i inkomstslaget kapital, 41 och 42 kap. IL [1:8 IL]:

- Hur?**
- Intäktsposterna – kostnadsposterna=överskott eller underskott [41:12 1st IL]
 - Om överskott, 30 % *proportionell statlig* skatt [65:7 IL]
 - Avvikande skattebelastning i följande fall:
 - Utdelning/kapitalvinst i fåmansföretag, helt eller delvis $2/3 \times 30 \% = 20 \%$ [57:20 2 men. o. 57:21 1 st IL].
 - Utdelning/kapitalvinst på andelar i onoterade företag, skattesats $5/6 \times 30 \% = 25 \%$ [42:15 a 1 st. IL].
 - Ang. kapitalvinst på privatbostadsfastighet/privatbostadsrätt: endast 22/30-delar av vinsten är skattepliktig (om det i dessa fall i stället blir kapitalförlust får endast 50 % av förlusten dras) [45:33 IL/46:18 IL].
 - Om underskott, tillämpas bestämmelser om skattereduktion [41:12 2 st IL, hänv. till 67:2 o. 67:10 IL].
 - Skattereduktion ska göras för underskott av kapital, skattereduktionen räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap. etc [67:2 IL].
 - Om skattereduktion: skatten minskas med 30 % av underskott upp till 100.000 kr och med 21 % av det återstående underskottet [67:10 IL].
 - För att kunna utnyttja skattereduktionen förutsätts att det finns förvärvsinkomster samma beskattningsår mot vilka avräkning kan ske. Skattereduktion som inte kan utnyttjas får inte sparas och räknas av ett senare beskattningsår [se ILHS avsnitt 5.1.4].

Vad? Vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget kapital:

- Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar *samt* kapitalvinster ska tas upp som intäkt, om inte annat anges i 42 kap. eller 8 kap. IL [42:1 1 st IL]. [Gränsdragning mellan ränta/utdelning *och* kapitalvinst (reavinst) således (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 403)] --- *Se även, ang. avgränsning av inkomstslaget kapital, nedan vid ”Metod” --- Exempel på kapitalinkomster*
 - o Ränta på bankkonto
 - o Räntor på lån
 - o Utdelning på aktier
 - o Uthyrning av fastighet
 - o Försäljning av egendom
- Utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad, om inte annat anges i 42 kap. eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter. [42:1 2 st 1 o. 2 men. IL]. Förvaltningsutgifter dras i den mån > 1.000 kr för beskattningsåret [42:6 IL].
- Bara verkliga kapitalförluster ska anses som kapitalförluster [44:23 IL].

När? När inkomst i kapital ska tas upp till beskattning:

- Kontantprincipen
 - Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras [41:8 1 st IL].
 - Utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras [42:12 IL].
 - Avyttringsprincipen
 - Kapitalvinster, t.ex. vid försäljning av fastighet, bostadsrätt eller delägarätter såsom aktier, tas upp för det beskattningsår varunder avyttring skett [45:1 IL (avyttring av fastigheter); 46:1 IL (avyttring av bostadsrätter) och 48:1 IL (avyttring av delägarätter och fordringsrätter)]. [44:26 1 st IL]
 - Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv [44:26 2 st IL].
 - Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar [44:3 IL].
 - Avyttringstidpunkten = vid upprättande av köpekontrakt (inte först vid upprättande av köpebrev vid försäljning av fastigheter) [RÅ 1980 1:82 och ILHS avsnitt 5.4.4].
- [Regler om *uppskovsbelopp* finns i 47 kap. IL ang. avyttring av privatbostadsfastighet/privatbostadsrätt.]

Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna [41:9 1 st IL].

”Metod” Avgränsning av kapitalinkomster i förhållande till:

- 1. inkomstlagen (det inkomstskattepliktiga området),**
- 2. uttryckliga undantag från skatteplikt och**
- 3. inkomstslaget kapital jämfört med inkomstlagen NRV och tjänst**

1. Om en inkomst inte kan hänföras till något av de tre inkomstlagen – kapital, NRV eller tjänst – faller den utanför det skattepliktiga området [ILHS avsnitt 3.1.1 och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308].

Ex.: Skadestånd (RÅ 1984 1:35)/Intäkt av brottslig verksamhet (RÅ 1991 ref. 6) [ILHS avsnitt 3.1.1].

2. I 8 kap. IL uppräknas en rad skattefria intäkter [ILHS avsnitt 3.1.1].

Skattefritt/Icke avdragsgillt enligt 8 kap. IL/9 kap. IL ang. bl.a. kapitalinkomster:

Skattefritt

- Förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning är skattefria [8:2 IL].
- Lotterivinster [8:3 IL]. Utl. lotterivinst dock skattepliktig, om > 100 kr och ej skattefri enl. 8:3 [42:25 IL]
- Räkna på återbetalad skatt, tull eller avgift är skattefria enligt vissa angivna bestämmelser [8:7 IL].

Icke avdragsgillt

- Utgifter för den skattskyldiges personliga levnadskostnader och liknande får inte dras av [9:2 1 st IL]. Dock ska ränteutgifter och kapitalförluster dras av även om de avser t.ex. lån för privat konsumtion eller boende etc. [42:1 2 st 2 men. IL och ILHS avsnitt 3.3.1 – jfr äv. ovan vid **Vad?**].
- Räntor på CSN:s studielån och vissa andra angivna räntor och avgifter får inte dras av [9:7 IL].

3. Om en inkomst omfattas av det skattepliktiga området och inte undantas från skattepliktig enligt 8 kap. IL, ska den hänföras till något av de tre inkomstlagen:

- Till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter

pga innehav av tillgångar och skulder, *och* i form av kapitalvinster och kapitalförluster

MEN inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget NRV [41:1 IL (se äv. 41:2-5/25:3 2 st IL)].

NRV: ”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” [13:1 1 st 2 men IL]

- Regeln uttrycker som kriterier för NRV: **förvärvssyfte**, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. Självständighet är en avgränsning av NRV mot anställningsförhållanden etc., dvs. mot inkomstslaget tjänst [jfr 10:1 och 13:1 2 st IL].
- Om ett vinstsyfte används som ett av kriterierna för NRV får det numer bara anses avse att avgränsa NRV mot hobbyverksamhet och utgör inte något krav på att verksamheten ska gå med överskott. I stället anses ett **förvärvssyfte** avgörande för NRV [ILHS avsnitt 8.2 och RÅ 1998 ref. 10].
- Om **förvärvssyfte saknas**: Inkomsten beskattas i **inkomstslaget kapital**, om den utgör *avkastning* eller kapitalvinst på tillgång [ILHS avsnitt 8.2].
- Om **förvärvssyfte saknas och inkomsten erhålls för en prestation**, som utförs självständigt utan att anställning föreligger är det fråga om en hobbyverksamhet: Inkomsten beskattas då i inkomstslaget **tjänst** som ett **restinkomstslag i förhållande till kapital och NRV**. Överskott av hobby beskattas tillsammans med övriga inkomster av tjänst, men underskott får inte dras mot andra tjänsteinkomster. Därför behandlas hobbyverksamhet som om den utgör en särskild verksamhet inom inkomstslaget tjänst [10:1 1 st och 12:37 IL och ILHS avsnitten 4.1 och 8.2 samt prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295].

Särsk. om

fast. etc. Enskild näringsidkares kapitalvinst/-förlust på näringsfastighet/-bostadsrätt: normalt kapitalink. [13:6 1 st IL].

Historik Genom skattereformen 1990/91 fördes 6 inkomstslag samman till 3:

- Inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse → Inkomstslaget NRV.
- Inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet → Inkomstslaget kapital.
- Inkomstslaget tjänst (anställning etc.) samt tidigare skattefria hobby → Inkomstslaget tjänst. [prop. 1989/90:110 Del 1 s. 295 och 377 samt ILHS avsnitt 5.1.1]
- Löpande kapitalinkomster ger skatteförmåga och inkluderas i källteorins inkomstbegrepp. Kapitalvinster innebär inte att något värde produceras utan bara att en tillgång byter ägare. De utgör därför ingen inkomst nationalekonomiskt sett. I och med skattereformen 1990/91 anses dock kapitalvinster utgöra beskattningsbara inkomster i lika mån som andra kapitalinkomster [ILHS avsnitt 5.1.1].
- Realisationsvinst/-förlust ersattes genom IL med kapitalvinst/-förlust [prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 505].
- Förvärvskällebegreppet utmönstrades genom IL [ILHS avsnitt 12.2.2].

Kapital – översikt av inkomstslagens regler (I.) och ett överskotts eller underskotts plats i en skatteuträkning (II.)

I.

Vad tillhör inkomstslaget kapital? (41:1 1 st och 42:1 1 st IL)		Till kapital räknas inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (NRV) [41:1 2 st IL]
Avkastning på innehav av (t.ex. räntor och utdelningar)	Avyttring av tillgångar, kapitalvinster och Kapitalförluster	
När beskattas en inkomst i inkomstslaget kapital?		För enskilda näringsidkare räknas kapitalvinst/-förlust på näringsfast./-bostadsrätt inte till NRV, utan till kapital (13:6 1 st IL)
Kontantprincip för avkastning: - inkomsten tas upp det beskattningsår den kan disponeras (41:8 1 st, 42:12 IL)	Avyttringsprincip för avyttring av tillgångar: - kapitalvinst tas upp det beskattningsår avyttring skett (41:10, 44:26 1 st IL); - kapitalförlust dras som kostnad beskattningsåret då förlusten är definitiv (41:10, 44:26 2 st IL)	
Hur beräknas inkomst av kapital?		OBS! Juridiska personers inkomster beskattas alltid i NRV (13:2 IL)
Överskott eller underskott=intäktsposterna – kostnadsposterna (41:12 1 st IL) [Om överskott, 30 % proportionell statlig skatt (65:7 IL)]		
+ <u>Avkastning</u> : ränteinkomster och utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster pga innehav av tillgångar (42:1 1 st IL)	+ <u>Kapitalvinster</u> : ersättning för avyttrad tillgång – utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet (42:1 1 st, 44:13 IL) [Särsk. ang. deläg./fordringsrätter: skattebelast. på markn.not. 30 % men på onot. 25 % (48:1/42:15 a)/kval.andel 20 % etc (57:21)]	
- <u>Utgifter</u> för att förvärva och bibehålla inkomster, dras som kostnad om ej annat anges i 42 kap., 9 kap. eller 60 kap. - Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras även om de inte är sådana utgifter (men inte om undantag anges i t.ex. 9 kap., t.ex. ang. ränta på CSN:s studielån – se 9:7 IL). [42:1 2 st 1 och 2 men IL]	- <u>Kapitalförlust</u> -- Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. De gäller, om inte annat anges, alla slag av tillgångar (44:1 1 st IL) -- Särskilda bestämmelser i t.ex.: 45 kap. , avyttring av fastigheter; 46 kap. , avyttring av bostadsrätter; 48 kap. , avyttring av delägar-/fordringsrätter [Avdr. förlust 70 % (48:24) men särsk. regl. om avdrag o. kvittning i 48:20, 20 a, 21, 23] 52 kap. , avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap.	

II.

Skatteuträkning – ett utsnitt avseende förvärvsinkomster (arbetsinkomster) resp. kapitalinkomster:

- ➔ ■ Om överskott i kapital: skattebelopp 30 % x överskottet (65:7 IL); läggs till skatten på eventuella förvärvsinkomster (inkomst av tjänst och inkomst av NRV), m.m., och totala skatten=slutlig skatt.
 - ➔ ■ Om underskott i kapital: regler om *skattereduktion* i 67:2 och 67:10 IL tillämpas (41:12 2 st IL). Av 67 kap. IL följer att skattereduktion är möjlig förutsatt att den skattskyldige samma beskattningsår har skatt på förvärvsinkomster från vilken avräkning kan ske vid beräkning av slutlig skatt. Det går inte att spara eller rulla outnyttjad skattereduktion till följande beskattningsår. Det finns således ingen motsvarighet till behandlingen av underskott i NRV (jfr 40:2 IL).
- [OBS! Allmänna avdrag (62 kap. IL) och grundavdrag (63 kap. IL) berör fastställande av beskattningsbar förvärvsinkomst och berör inte fastställande av överskott eller underskott i inkomstslaget kapital.]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av aktier i fåmansföretag (antag enbart ”låg kapitalskatt”)

A startar AB X genom att tillskjuta ett aktiekapital om 100.000 kr. Efter en tid gör A ett ovillkorat aktieägartillskott om ytterligare 100.000 kr till sitt AB X. A säljer sedan AB X för 250.000 kr genom en företagsmäklare som får ett arvode om 10.000 kr för försäljningen.

- Kapitalvinst: 250.000 kr – 210.000 kr (100.000 + 100.000 + 10.000) = 40.000 kr [44:13 och 14 IL].
- Skatt 20 % (2/3 x 30 %) x 40.000 kr = 8.000 kr.

OBS! Ovillkorat AT som tillkommit genom omvandling av villkorat AT när bolaget kommit på obestånd är värdelöst och får inte inräknas i omkostnadsbeloppet [RÅ 2002 ref. 107. Se äv. ILHS avsnitt 9.2.8].

- Notera även: Om svenskt aktiebolag går i konkurs, anses aktien avyttrad redan när bolaget försätts i konkurs [se 44:8 1 st 1 och 2 st IL, ILHS avsnitt 5.10.1 och prop. 1993/94:50 s. 199 och 200].

Exempel på skatteberäkning – försäljning av onoterade aktier (ej fåmansföretag)

1) A förvärvade 100 aktier i AB Alfa år 1 för 100 kr/st. 2) År 2 sker en nyemission, där A får köpa 1 ny aktie för 2 gamla för 40 kr/st. 3) År 3 köper A ytterligare 100 aktier i AB Alfa för 200 kr/st. 4) Samma år sker en fondemission, där A får en ny preferensaktie för fem innehavda aktier.

År 4 säljs 100 aktier för 200 kr/st, total köpeskilling 20.000 kr

Genomsnittligt anskaffningsvärde:

1) 100 x 100 kr =	10.000 kr
2) 50 (100/2) x 40 kr =	2.000 kr
3) 100 x 200 kr =	20.000 kr
4) Preferensaktierna ingår inte i genomsnittsberäkningen, då de är av annat slag än stamaktierna	---
250 st förvärvade för	32.000 kr

Genomsnittligt anskaffningsvärde 128 kr/st (32.000/250).

- Kapitalvinst (intäkt – kostnad): 20.000 kr – 12.800 kr (100 x 128 kr) = 7.200 kr.
- Skatt 25 % (5/6 x 30 %) x 7.200 kr = 1.800 kr.

OBS! Genomsnittsmetoden innebär att samtliga delägarätter – aktier etc. – av *samma slag och sort som den avyttrade* ska ingå i beräkningen av omkostnaden. Det är inte möjligt att göra beräkningen utifrån enbart de sist förvärvade 100 aktierna (3), så att enbart de ska anses sålda och någon vinst inte föreligga [20.000 kr – 20.000 kr (100 x 200 kr) = 0].

[48:7 IL; jfr Exempel 5:10 i avsnitt 5.5 i ILHS]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av marknadsnoterade aktier

Antag att A i stället hade sålt 100 aktier i ett börsbolag för 200 kr/st, men att A inte har några uppgifter om anskaffningsvärden kvar (och anta också att bankerna inte kan hjälpa till med sådana uppgifter i just detta fall).

För marknadsnoterade delägarätter är schablonmetoden ett alternativ till genomsnittsmetoden vid beräkningen av omkostnadsbeloppet. Således räddas A av schablonmetoden i den föreliggande situationen. För börsaktierna kan ett schablonmässigt omkostnadsbelopp användas som motsvarar 20 % av försäljningspriset: 20 % x 200 kr = 40 kr/st (omkostnadsbelopp).

- Kapitalvinst: 20.000 kr – 4.000 kr (100 x 40 kr) = 16.000 kr.
- Skatt 30 % x 16.000 kr = 4.800 kr.

[48:15 IL, jfr även ILHS avsnitt 5.5]

Ang. marknadsnotering: se definition i 48:5 IL (se 2:1 2st, uppräkn. av def. i IL; se äv. ILHS avsnitt 5.5). Aktiebolag vars aktier är börsnoterade är per definition inte fåmansföretag (se 56:3 IL).

OBS! T.ex. *ränta ges inte någon allmän definition* i skattelagstiftningen (saknas i uppräkn. i 2:1 2 st IL). [se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 och äv. s. 403-404]. Enligt *uttryckliga bestämmelser* i 42:7-11 IL anges dock ett antal olika *belopp som behandlas som ränta* (se ILHS avsnitt 5.3).

**Exempel på beräkning av skattereduktion om olika kapitalinkomster och förluster samma beskattningsår
– Jfr Exemplet i avsnitt 5.12 i ILHS**

S har inkomster, vinster, förluster och kostnader enligt följande för aktuellt beskattningsår:

1) Utdelning på marknadsnoterade aktier	+ 15.000 kr
2) Räkna på bankmedel	+ 40.000 kr
3a) Kapitalvinst, marknadsnoterade aktier	+ 30.000 kr
3b) Kapitalförlust, marknadsnoterade aktier	- 100.000 kr
4) Kapitalförlust på privatbostadsrätt	- 30.000 kr
5) Kapitalförlust, marknadsnoterat skuldebrev	- 20.000 kr
6) Räntekostnader	- 180.000 kr

Skatteberäkning för S; intäkter – kostnader = Överskott/underskott (41:12 1 st IL)

<i>Inkomster</i>	1) + 15.000 kr
[42:1 1 st IL]	2) + 40.000 kr
Summa	+ 55.000 kr

<i>Utgifter</i>	6) – 180.000 kr
[42:1 2 st 1 o. 2 men. IL]	5) – 20.000 kr (avdragsgill till 100 %, 48:23 IL)
Summa	– 200.000 kr

55.000 – 200.000 kr = – 145.000 kr; – 145.000 kr

Kapitalvinster/kapitalförluster

3a/3b) Kvittning/avdrag förlust på marknadsnot. aktier (48:20 och 20 a IL)

- 3 a) Kapitalvinst + 30.000 kr
 - 3 b) Kapitalförlust – 30.000 kr
- 0 kr

[48:20 1 st 1 men IL]

100.000 – 30.000 = 70.000 kr

Ej kvittad (utnyttjad) kapitalförlust = avdrag 70 % x 70.000 kr = – 49.000 kr

[48:20 a 1 st IL]

4) Kapitalförlust på privatbostadsrätt är avdragsgill till 50 % (46:18 2 st IL) – 15.000 kr (50 % x 30.000)

Summa underskott av kapital – 209.000 kr

[Pga underskott tillämpas regler om skattereduktion, 41:12 2 st IL, hänv. till 67:2 o. 67:10 IL]

Skattereduktion (67:10 IL) 30 % av 100.000 kr = 30.000 kr
21 % av 109.000 kr (209.000 – 100.000) = 22.890 kr

Om S har skatt på förvärvsinkomster för samma beskattningsår, kan S göra avräkning från sådan skatt pga underskott i kapital med maximalt: **52.890 kr**

Skattereduktion som inte kan utnyttjas ett år kan inte sparas och utnyttjas ett senare beskattningsår.

[ILHS avsnitten 5.1.4 och 5.12]

OBS! Ang. 3a/3b: I exemplet ovan förekommer enbart marknadsnoterade aktier. Om det förekommer kapitalförluster även avseende onoterade aktier resp. aktier i fåmansföretag (kvalificerade andelar), ska kvittning göras i följande ordning:

- kapitalförluster som ska dras av i sin helhet (marknadsnoterade aktier),
- kapitalförlust som ska dras av till 5/6-delar (onoterade aktier),
- kapitalförluster som ska dras av till 2/3-delar (fåmansföretagsaktier).

[48:20 2 st IL]

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade aktier återstår efter kvittning, ska 70 % dras av.

Till den del en kapitalförlust på onoterade aktier återstår efter kvittning, ska 5/6 av 70 % dras av.

Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar återstår efter kvittning, ska 2/3 av 70 % dras av.

[48:20 a 1 st, 2 st och 3 st IL]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsfastighet

A köpte för flera år sedan sin villa för 1.500.000 kr. A sålde fastigheten under beskattningsåret för 2.500.000 kr. A har under beskattningsåret och de 5 föregående beskattningsåren lagt ned 250.000 kr för förbättrande reparationer och underhåll på fastigheten. Därmed har fastigheten ett bättre skick vid försäljningen än den hade vid förvärvet. A anlitar för försäljningen en fastighetsmäklare, som tar 50.000 kr i arvode.

- Kapitalvinst:
2.500.000 kr, försäljningspris
- 50.000 kr (44:13 IL, utgifter för avyttringen)
- 1.500.000 kr (44:13 och 44:14 1 st IL, omkostnadsbeloppet – anskaffningsutgiften)
- 250.000 kr (44:14 1 st samt 45:11 och 12 IL, omkostnadsbeloppet – förbättringsutgifter)
700.000 kr, kapitalvinst
- Skattebelastning 22 % [$22/30 \times 30$ % (skattesats)] \times 700.000 = 154.000 kr [45:33 och 65:7 IL]

Exempel på skatteberäkning – försäljning av privatbostadsrätt, Jfr Exempel 5.15 i avsnitt 5.7 i ILHS

B har en bostadsrättslägenhet i bostadsrättsföreningen Drabanten, som har 10 medlemmar vilka vardera har tillskjutit 50.000 kr för föreningens förvärv av fastigheten. Föreningen har lånat 2.000.000 kr för uppförandet av bostadsbyggnaden på fastigheten. Två år senare säljer B sin bostadsrätt för 150.000 kr. Dessförinnan har han gjort förbättringar i lägenheten (installation frysk och mikrovågsugn) för 8.000 kr. Medlemmarna har gjort kapitaltillskott till föreningen om 100.000 kr, som föreningen har använt för amortering på lånen.

- Kapitalvinst:
Försäljningspris 150.000 kr
Anskaffningsutgift, insats (46:5 1 st IL) 50.000 kr
Kapitaltillskott, andel av 1/10 (46:7 1 och 2 st IL) 10.000 kr
Förbättringsutgifter (46:8 IL) 8.000 kr
Omkostnadsbelopp, summa 68.000 kr – 68.000 kr
Kapitalvinst 82.000 kr
- Skattebelastning 22 % [$22/30 \times 30$ % (skattesats)] \times 82.000 = 18.040 kr [46:18 och 65:7 IL]

OBS! För att en bostadsrätt vid beskattningen av försäljningen ska anses utgöra privatbostadsrätt och inte näringsbostadsrätt för avyttringsåret måste bostadsrättsföreningen ha bildats före avyttringsåret *och* föreningen måste ha påbörjat sin verksamhet före avyttringsåret (krav för att s.k. äkta bostadsföretag ska anses föreligga vid avyttringsårets ingång). [46:3 IL, 2:18 och 19 IL samt RÅ 2000 ref. 59.]

- Bostadsförening är för övrigt något annat än privatbostadsrättsförening.

Exempel på skatteberäkning – avyttring av andra tillgångar/främst olika slags privat lösöre (52 kap. IL)

C har under beskattningsåret:

- 1) sålt sin privata bil för 50.000 kr. C köpte den för några år sedan för 200.000 kr.
- 2) sålt sin segelbåt för 135.000 kr. C köpte båten för ett par år sedan för 100.000 kr.
- 3) sålt ett diamantsmycke för 90.000 kr. Smycket såldes genom en handlare, som fick ett arvode på 10.000 kr. Uppgift om inköpspris för smycket saknas, eftersom det hade ärvts av C.

- Kapitalvinst:
1) Bilförsäljningen gav en kapitalförlust. Förluster får dock inte dras avseende personliga tillgångar, då värdenedgången kan ses som en personlig levnadskostnad beroende på personlig användning av tillgången (som t.ex. här ang. en bil). [52:5 2 st 1 men (och äv. 9:2 1 st) IL. ILHS avsnitt 5.8]
- 2) Pris 135.000
Omkostnadsbel. -100.000
Vinst 1 35.000 35.000 kr
- 3) Pris 90.000
Utgift, arvode -10.000
80.000
Omkostnadsbel., -20.000 [25 % \times (pris 90.000 – arvode 10.000)] [52:2 1 st IL]
- Vinst 2 60.000 60.000 kr
- Summa 95.000 kr
- Kapitalvinst 45.000 kr* [sammanlagd kapitalvinst 1+2 >50.000 (44:13, 52:2 2 st IL. ILHS avsnitt 5.8)]
- Skattebelastning 30 % (skattesats) \times 45.000 kr = 13.500 kr [65:7 IL].

Exempel på skatteberäkning – uthyrning av privatbostadsfastighet

D bor under ett år i en annan stad och hyr ut sin villa i Örebro till en bekant. D har under aktuellt beskattningsår erhållit en hyresersättning om 15.000 kr per månad. D har betalat 25.000 kr för en reparation i villan pga skada uppkommen under hyrestiden.

- Kapitalinkomst:
- Inkomst + 180.000 kr (12 x 15.000) [42:1 1 st och 42:30 1 st IL]
- Avdrag
- schablonavdrag 1 – 40.000 kr (Utgifter för upplåtelsen, t.ex. reparationen, får ej dras. Avdrag görs i stället med 40.000 kr/år) [42:30 2 st 1 och 2 men IL. ILHS avsnitt 6.9]
- schablonavdrag 2 – 36.000 kr (20 % x 180.000) [42:31 1 st IL. ILHS avsnitt 6.9]
- Överskott kapital 104.000 kr
- Skattebelastning 30 % (skattesats) x 104.000 kr = 31.200 kr [65:7 IL]

OBS! I inkomstslaget kapital finns ingen motsvarighet till s.k. uttagsbeskattning. Därför beskattas inte ägares och närståendes utnyttjande av familjens privatbostadsfastighet, såsom deras nyttjande av egna villan eller sommarstugan. Det finns inte några bestämmelser om uttagsbeskattning av tjänster utanför inkomstslaget NRV, där uttag kan ske t.ex. pga nyttjande av en näringsfastighet (se ILHS avsnitten 5.2.1 och 6.5 samt äv. prop. 1998/99:15 s. 175). Detsamma gäller t.ex. om D skulle ha en inneboende, som får bo gratis i en del av villan. Det finns inte heller någon motsvarighet i inkomstslaget kapital till förmånsbeskattning som i inkomstslaget tjänst. Även om ett marknadsvärde går att fastställa för förmånen att bo gratis, i enlighet med 61:2 1 och 2 st IL), kan inte beskattning ske eftersom förmånen faller utanför det skattepliktiga området. Jämför i sammanhanget att skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst inte definieras i IL. Emellertid är det inte ovanligt att Skatteverket börjar en utredning om förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst med att resonera om marknadsvärde utan att först underbygga huruvida förmån över huvud taget kan anses ha uppkommit. En skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst anses föreligga om det av arbetsgivaren utgivna har så starka privata inslag till arbetstagarens fördel att de väger tyngre än behovet av nyttigheten i och för arbetstagarens arbete. En inbesparing i den anställdes levnadskostnader är för övrigt inte ett av arbetsgivaren utgivet objekt, och utgör därför inte i sig en skattepliktig förmån i inkomstslaget tjänst (se SOU 1999:94 s. 61-63). Ett resonemang bör således inte börja med bedömningen av ett marknadsvärde, utan med frågeställningen om det som värderas över huvud taget faller inom det skattepliktiga området och därigenom kan hänföras till något inkomstslag.

Huvudsaklighetsprincipen resp. delningsprincipen – blandade fång (avyttring/gåva)

- Huvudsaklighetsprincipen, avseende fastighetsöverlåtelse. Ersättning > taxeringsvärdet → avyttring. Annars gåva (se ILHS avsnitt 5.10.1).
- Delningsprincipen *torde* vara tillämplig vid överlåtelse av alla andra tillgångar än fastigheter (se ILHS avsnitt 5.4.1.1 och hänvisning till RÅ 1943 ref. 9, RÅ 1983 Ba 14 och RÅ 1988 ref. 22). Om köpeskillingen för t.ex. aktier motsvarar halva marknadsvärdet, anses 50 % av aktierna omfattade av benefikt fång (gåva) och 50 % av aktierna anses avyttrade (delningsprincipen). Den särskilda begränsningsregeln i 44:24 IL, som innebär att kapitalförluster på tillgångar avyttrade mot ersättning under deras marknadsvärde bara ska anses som kapitalförluster om omständigheterna visar att säljaren inte har haft för avsikt att öka köparens förmögenhet, saknar betydelse i delningsfallen. Det beror på att den ena delen utgör ett helt benefikt fång och att den andra delen har överlåtits till sitt marknadsvärde (se ILHS avsnitt 5.10.1). Om någon gåvoavsikt inte föreligger, anses för övrigt hela fång utgöra en avyttring – delningsprincipen aktualiseras således inte.

OBS! Stämpelskatt för förvärv av fast egendom aktualiseras inte om ett förvärv betecknat som gåva sker mot att förvärvaren övertar skulder för vilka pantbrev föreligger eller annars mot ersättning, och ersättningen därmed blir < 85 % av egendomens värde (vilket som regel är taxeringsvärdet för året närmast före året då lagfart beviljas å fång). Då föreligger gåva i enlighet med 5 § lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (se äv. Handledning för gåvobeskattning s. 53 (RSV 1993, RSV 422 utg 2)). [Stämpelskatt för fysisk persons fastighetsköp, 1,5 % x egendomens värde. Se 1 § och 8 § 1 st nyss nämnda lag.]

Företagsbeskattning³

³ Jfr Forssén 2015 (1).

1. Skatter och avgifter, allmänt

			<i>Dekl. till</i>
Inkomstskatt	Skattelag	Inkomstdeklaration (slutlig skatt)	SKV
Mervärdesskatt	Skattelag	Skattedeklaration (oms. inom landet och UIF)	SKV
Punktskatt	Skattelag	Skattedeklaration	SKV
Arbetsgivaravgifter eller egenavg.	Socialavgifter	Skattedeklaration	SKV
Källskatt	Preliminär skatt	Skatteavdrag för anställda/F-skattedebitering	SKV
Tull + mervärdesskatt/punktskatt	Import	Införsel av vara från plats utanför EU	Tullverket*

*[Från och med 2015 tas importmoms ut av SKV för momsregistrerade – se SFS 2014:51.]

Svenska allmänna skatter får inte dras av, bl.a. kommunal och statlig **Inkomstskatt** och kupongskatt (9 kap. 4 § IL). Särskilda skatter och avgifter som avser NRV får dras av (16 kap. 17 § första st. första men. IL).

- **Punktskatter**, särskild löneskatt (SLP) och **Tull**: avdrag medges i NRV. När? Enligt IL:s allmänna regler, direkt eller genom avskrivning [se ILHS avsnitt 3.3.6].
- Lön till anställd, AT, utgör avdragsgill kostnad i NRV (16:1 IL). Skatteavdraget på löneutbetalningen (**Källskatt**) är dock inte en kostnad (utan företagarens uppbördsåtgärd i egenskap av arbetsgivare, AG).
- **Arbetsgivaravgifter** är avdragsgilla som lönebikostnader (se även ILHS avsnitt 3.3.6).
- Ex.: Lön 10.000 kr, skatteavdr. 30 % och AG-avg. 31 % → 7.000 netto till AT; AG:s kostnad=13.100.
- Egenavgifter och särskild löneskatt (SLF) är avdragsgilla i NRV (se nedan ang. 'teknik' – 16:29/30 IL).
- Om företaget gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, ingår **Mervärdesskatt** i intäkter resp. kostnader i NRV. Då ingår också moms som debiterats på import i anskaffningsutgiften för importerad vara.
- Om företaget gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, utgör **Mervärdesskatt** inte intäkter resp. kostnader i NRV [se 15:6 (utgående skatt) resp. 16:6 (ingående skatt) IL [utgående moms=skuld till staten; ingående moms=fordran på staten]. Då utgör även moms som debiterats på import av vara i verksamheten fordran på staten (redovisas som ingående moms i skattedeklarationen).

Inkomster kan beskattas i något av tre inkomstslag: [1:1 1 st, 1:3 och 1:8 IL]	Kapital [41:1 IL]	Tjänst [10:1-4 IL] - Anställning m.m. (10 kap. 1 § etc. IL) - Hobbyverksamhet (12 kap. 37 § IL, Tjänst som restinkomstslag)**	Näringsverksamhet [13 kap. IL]
--	-----------------------------	--	--

Alla intäkter omfattas inte av ett inkomstslag. Engångsbelopp kan falla utanför IL:s tillämpningsområde, t.ex. skadestånd utan samband med anställning och som inte är ekonomiska (ideella). Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 (jfr även 16 kap. 15 § IL). Om ersättning för en prestation, hänförs dock tillfällig intäkt till tjänst som ett restinkomstslag, t.ex. beträffande överskott i verksamheter av viss varaktighet utan påvisbart vinstsyfte (hobbyverksamheter).** Annars skulle det föreligga en bristande neutralitet jämfört med intäkter från verksamheter av tillfällig karaktär som redan tidigare (före skattereformen 1990/91) beskattades i inkomstslaget tjänst.

Inkomster som inte faller utanför inkomstslagen undantas från inkomstbeskattning endast om så särskilt anges i IL. Se 8 kap. IL ang. skattefrihet för arv, gåva, lotterivinster, stipendier under vissa förutsättningar, m.m.

Juridisk person, t.ex. AB: alla inkomster hänförs till NRV (1:3 andra st. och 13:2 IL). En fysisk person kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstslagen: Kapital, Tjänst och NRV (1:3 första st. 1 och 2 IL).

[En juridisk person kan för övrigt inte inneha privatbostad, utan fastighet eller bostadsrätt som ägs av en juridisk person utgör alltid näringsfastighet resp. näringsbostadsrätt (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). Se även Rydin 2003.]

Näringsverksamhet (13 kap. 1 § första st. andra men. IL):

”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.” Regeln uttrycker som kriterier för näringsverksamhet: förvärvssyfte, yrkesmässighet och självständighet. Yrkesmässighet består i varaktighet eller omfattning. **Vinstsyftet är uttunnat i praxis (se t.ex. RÅ 1998 ref. 10).

Bedömning av UT:s självständighetskriteriet för NRV: särskilt beakta avtal med UG. I vilken omfattning är UT beroende av UG? I vilken omfattning är UT inordnad i UG:s verksamhet? (13 kap. 1 § andra st. IL).

UT godkänd för F-skatt (9 kap. SFL)?

- Godkänd → UG ska inte göra skatteavdrag eller erlägga arbetsgivaravgift om UT godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den utbetalas (10 kap. 11 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. första men. SAL). Uppgiften om godkännande för F-skatt ska lämnas i handling (avtal, faktura eller annan handling) som upprättas i samband med uppdraget och innehålla nödvändiga id-uppgifter för utbetalaren och mottagaren (10 kap. 12 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. andra men. SAL samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 327).

Något s.k. F-skattebevis utfärdas inte enligt SFL. Rättsverkan av godkännande för F-skatt knyts i stället till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. I bevishänseende kan både UG och UT få ett registerutdrag – på papper eller elektroniskt – från SKV ang. att UT är godkänd för F-skatt. Om UT signerar och daterar ett sådant registerutdrag och överlämnar till UG, bör enligt förarbetena till SFL handlingen uppfylla kraven för att UG ska kunna godta uppgiften om UT:s godkännande för F-skatt (se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326).

Ett godkännande för F-skatt ska gälla tills vidare – till dess att det återkallas av SKV (se 9 kap. 1 § andra st. och 4 § SFL samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 327).

Godkännande för F-skatt har inte befriande verkan beträffande UT:s skatter och avgifter, om UG kände till att uppgiften om godkännande för F-skatt är oriktig eller om det är uppenbart att UT är att anse som anställd hos UG och UG inte skriftligen anmäler detta till SKV (senast den dag då SKD ska lämnas för den period under vilken utbetalningen gjordes. (10 kap. 12 § andra st. och 14 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. tredje men. SAL).

Innebär Skatteverkets återkallande av godkännande för F-skatt att UE inte har utfört arbete åt UG?

Antag att F-skatt hos UE underkänns av Skatteverket i utredning: Kom ihåg! Att UE har en undermålig bokföring och skatteredovisning innebär inte i sig att arbete inte skulle ha utförts av andra än personal tillhörig UG. Skatteform styr inte inkomstslag. Inkomstslag styr skatteform: inkomst av tjänst medför A-skatt och inkomst av näringsverksamhet medför godkännande för F-skatt. Att Skatteverket underkänner att UE är godkänd för F-skatt innebär således inte i sig att UE inte kan anses ha utfört arbete åt UG. Vanligt förekommande att detta inte hålls isär av exempelvis förhållsledare, åklagare i brottmål om skatt. Du bör som försvarare vara uppmärksam på om Skatteverkets revisionspromemoria eller beslut innebär att det är utrett att arbete inte skulle ha utförts i faktisk mening av UE åt UG.

Mervärdesskatt

OBS! Genom SFS 2013:368 (prop. 2012/13:124) sker från och med den 1 juli 2013 inte längre någon koppling i huvudregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som anses ha yrkesmässig verksamhet till NRV enligt 13 kap. IL. Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet har ersatt yrkesmässig verksamhet i ML. I huvudregeln beträffande beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) anges:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.” [Jfr 4:1 1 st. 1 men. ML, där samma ordalydelse återfinns numera.]

Begreppet *verksamhet som medför skattskyldighet* har emellertid inte ändrats i huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML om uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten (se även 1 kap. 7 § andra st. ML). Skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets *betalningsskyldig*, medan direktivets huvudregel om avdragsrätten kopplar den till beskattningsbar person [se art. 168 a)]. Problem? Ja, ang. huruvida avdragsrättens inträde begränsas till att gälla först när skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten. En sådan begränsning strider enligt bl.a. EU-målet 268/83 (Rompelman), p. 23, mot principen om mervärdesskattens neutralitet. EU-kommissionen inledde i det hänseendet ärende om fördragsbrottsförfarande mot Sverige den 26 juni 2008 [se 2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se].

Bokföringsskyldig

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig (2 kap. 6 § första st. BFL). Bokföringsskyldighet när fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205). Bokföringsskyldigheten innebär att en åtskillnad ska ske mellan affärerna i verksamheten och privatekonomin: ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” utifrån vad som anses vara god redovisningssed (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229).

En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ (2 kap. 1 § BFL).

- Jfr 13 kap. 2 § IL: en juridisk person – t.ex. AB eller ekonomisk förening – har NRV på grund av egenskapen av juridisk person i sig (oavsett om rekvisiten för NRV i 13:1 första st. andra men. IL är uppfyllda). Se även t.ex. RÅ 2006 ref. 58.

*OBS! Kriterierna för beskattningsbar person i ML gäller dock både för fysiska personer och juridiska personer.

Inkomstbeskattning (NRV)

Intäkter

- Kostnader

Överskott/underskott

[14:21 första st. IL]

Underskott dras av nästa år,

Om underskott då ”rullas” till följande år
[40:2 IL]

Alt.: Om nystartad aktiv NRV kan

underskott dras som allmänt avdrag

mot annan förvärvsinkomst (i praktiken

mot inkomst av tjänst) samma år

[62:2 IL]

(se ILHS avsnitt 12.7)

Jfr Mervärdesbeskattning (Beskattningsbar person)

- Allmänna bestämmelser ML

Utgående skatt (på priset på vara eller tjänst)

- Ingående skatt (på inköpspris eller, vid import, på tullvärde)

Skatt att betala (+) eller återfå (-)

- Vinstmarginalbeskattning (VMB), Särskilt om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) samt särskilt om viss resebyråverksamhet (9 b kap. ML)

9 a kap.

Försäljningspris

- Inköpspris

Vinstmarginal

(beskattningsunderlag)

9 b kap.

Ersättning för resetjänst

- Kostnader för varor/tjänster (som

kommer resenären direkt till godo)

Vinstmarginal

(beskattningsunderlag)

- Om företaget omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster, ingår moms i intäkter resp. kostnader vid beräkningen av överskott/underskott för inkomstbeskattningen.

Företagsformer, exempel på

Enskild firma (EF)/enskild näringsidkare (ensk. när.idk.) – fysisk person skattesubjekt

Handelsbolag (HB) – inkomstbeskattning på delägarnivå (5:1 IL). Bolaget skattesubjekt avseende

mervärdesskatt (6:1 ML) samt bl.a. för särskild löneskatt på pensionskostnader för *anställd personal* i HB:et

Aktiebolag (AB) – **dubbelbeskattning** inkomstskattemässigt [beskattning av bolagets överskott, bolagsskattesats 22 % (65 kap. 10 § IL) *samt* beskattning av anställda och företagsledare etc. för lön och arvoden etc. från bolaget och av aktieägare för utdelning från bolaget]. Bolaget är skattesubjekt avseende både inkomstskatt och mervärdesskatt

Socialavgifter (och särskild löneskatt)

EF – egenavgifter (normalt 28,97 %) på överskott NRV (för ensk. när.idk. eller på del av överskott hänförligt till aktiv delägare i HB).

HB – egenavgifter eller, beträffande passiv delägare (passiv NRV), särskild löneskatt.*

AB – arbetsgivaravgifter (normalt 31,42 %) på lön och arvoden etc. till anställda och företagsledare etc.

*Ang. särskild löneskatt. Särskild löneskatt för: passiv delägare i HB/KB, 24,26 % på överskott i NRV; aktiv delägare i HB/KB avliden under beskattningsåret, 24,26 % på överskott i NRV [lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLF].

Särskild löneskatt (s.k. SLP) även på pensionskostnader i AB samt på pensionskostnader för anställda i EF eller HB och på betalning av premie för pensionsförsäkring som tecknats avseende en ensk. när.idk. (EF) eller en

aktiv delägare i HB. Se lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). OBS! HB:et skattesubjekt avseende pensionskostnader för *anställd personal*. Se även ILHS avsnitt 20.6.

Jfr NE-blanketten, där bl.a. egenavgifter och särskild löneskatt behandlas (www.skatteverket.se):

- Egenavgifter för ensk. när.idk. (EF) eller för aktiv delägare i HB (och SLF avseende passiv delägare i HB) är avdragsgilla. Se 16 kap. 29 § IL (och 2 kap. 26 § IL). För beskattningsåret (1) medges ett avdrag om max 25 % (eller, beträffande SLF, max 20 %) från överskott i NRV, och redovisas i NE-blanketten för beskattningsår 1. Om överskott därefter: egenavgifter (eller SLF) debiteras vid taxeringen (16 kap. 30 § IL).
- Avdraget beskattningsår 1 återläggs i NE-blanketten för beskattningsår 2 (15 kap. 7 § IL med hänvisning till 16 kap. 17, 18 och 29 §§ IL). Debiterade egenavgifter (eller SLF) för taxeringsåret (avseende beskattningsår 1) dras av i blankett NE för beskattningsår 2. Därefter erhålls överskott eller underskott för beskattningsår 2. Om överskott, medges avdrag om max 25 % (eller 20 %) som redovisas i NE-blanketten för beskattningsår 2. Om överskott därefter: egenavgift (eller SLF) debiteras vid taxeringen (avseende beskattningsår 2) o.s.v.

Skatter och avgifter och EU-rätten

Inkomstskatt

Det finns inget allmänt krav i EU-rätten på harmonisering av EU:s medlemsstaters lagstiftningar om inkomstskatt. I enlighet med principen i art. 115 FEUF om s.k. tillnärmning har dock EU:s råd utfärdat följande direktiv på inkomstskatteområdet:

- fusionsdirektivet (2009/133/EG) [tidigare fusionsdirektivet (90/434/EEG)];
- moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU) [tidigare moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)];
- direktivet om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG) [sparandedirektivet]; och
- direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG) [ränte/royaltydirektivet].

Indirekta skatter

Lagstiftningarna i EU:s medlemsstater om indirekta skatter eller avgifter (mervärdesskatt, punktskatter och tull) ska vara harmoniserade enligt art. 113 FEUF:

- På mervärdesskatteområdet har EU:s råd utfärdat det s.k. *mervärdesskattedirektivet* – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Dessutom kan nämnas den s.k. genomförandeförordningen – Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
- Beträffande punktskatter har EU utfärdat det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG).
- Tullagen ska motsvara EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92.

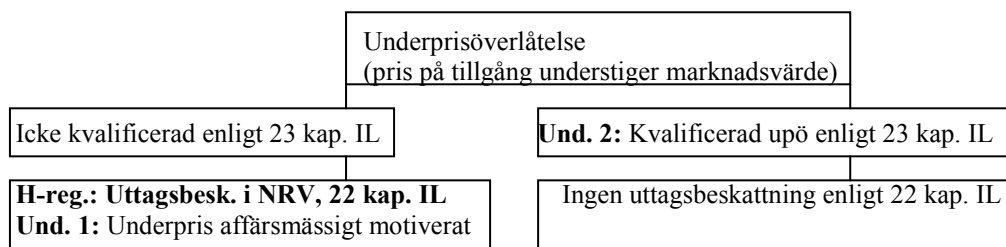
Socialavgifter

Skyldigheten att betala avgifter enligt SAL kan begränsas av EU/EES-rätten eller avtal om social trygghet med andra stater (1:3 SAL). I EU-rätten finns inga särskilda bestämmelser om skyldighet att betala socialavgifter eller andra avgifter för finansiering av sociala trygghetssystem. Den skyldigheten bestäms i varje EU-lands nationella lagstiftning. Rätten att ta ut avgifter på en inkomst beror emellertid på om den person som uppbär inkomsten omfattas av lagstiftning om social trygghet i ett EU-land eller EES-land enligt lagvalsregler i EG:s förordning (EG) nr 883/2004. Förordningen ska samordna tillämpningen av EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem (se prop. 2000/01:8 s. 64 och 65). Huvudregeln är att en person omfattas av lagstiftningen i det land där denne arbetar (arbetslandsprincipen – *lex loci laboris*) – jfr prop. 2000/01:8 s. 65.

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt)

Med företagsombildningar (omstruktureringar) avses överlåtelser som inte syftar till att NRV avyttras till någon utomstående, utan NRV ska bedrivas i annan rättslig form och senare ev. överlåtas till utomstående (se ILHS avsnitt 14.4). Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL utvidgades 1998 så att de inte begränsas till underprisöverlåtelser nödvändiga vid omstruktureringar (se ILHS avsnitt 14.4.1). Alla regler och problem vid omstruktureringar behandlas inte i ILHS, eftersom lagstiftningens komplexitet inte medger det (se ILHS avsnitt 14.4). Översikten här begränsas till ensk. när.idk./AB:

- NRV, beskattning av resultatet (intäkter minus kostnader).
Utdelning eller aktievinst: för AB=intäkt i NRV; för ensk. när.idk., inkomst av kapital.
- Näringsbetingade andelar. AB (mb) äger annat AB (db): ingen kedjebeskattning av utdelning eller aktievinst. Dubbelbeskattning av fysisk person som äger AB, genom beskattning av NRV hos AB:et och av avkastning (utdelning eller aktievinst) på aktierna hos ägaren. [Se 2 a-c]
- Mb äger > 90 % av db: resultatutjämning i NRV möjlig mellan bolagen genom koncernbidrag. [Se 2 d]
- Underprisöverlåtelser (23 och 53 kap. IL).



Kvalificerad upö

innebär att ett skattemässigt övervärde (obeskattat värde) avseende tillgången överförs till förvärvaren (1.), och beskattas hos denne senare vid avyttring (2.) till marknadsmässigt pris (kontinuitet).

Marknadsvärde - tillgångens <u>skattemässiga värde (2:31-33 IL)</u> =skattemässigt övervärde (obeskattat värde hos överlåtaren)	1. Tillgången överlåts till underpris = kvalific. upö → (skattepliktig intäkt, ej uttagsbeskattning)	2. Förs. till marknadspris - Förvärvarens skattem. ansk.värde =latent vinst som realiserar och tas upp som skattepliktig intäkt
--	--	---

Kval. upö: Tillgången ska övergå till NRV: överlåtare och förvärvare ska vara fysisk person eller AB.
Ofta fråga om att tillgången ingår i överlåtelse av hela eller delar av NRV.

Om tillgång överlåts:

- Från AB till AB – *även* kvalificerad upö om det är möjligt med resultatutjämning gm koncernbidrag.
- Från AB vari *aktierna* är kvalificerade* till AB – aktierna i förvärvande AB måste vara kvalificerade i samma mån som i överlåtande AB. Ägare till kvalificerade andelar ska inte kunna få lägre beskattning enligt 57 kap. IL genom att överföra värden utan utdelningsbeskattning till annat AB där dennes aktier inte är kvalificerade.
- Från ensk. när.idk. till AB – samtliga *aktier* i AB:et ska vara kvalificerade.* Det ska inte vara möjligt för en ensk. när.idk. att först överföra obeskattade värden i NRV till ett AB, för att senare tillgodogöra sig avkastning (utdelning eller aktievinst) som inkomst av kapital. [Se 4 a-c]

- Fåmansföretagsregler (56 och 57 kap. IL).
*Aktier i fåmansföretag är kvalificerade om de innehas av aktiva delägare. Då kan avkastningen (utdelning eller aktievinst) komma att beskattas i tre delar enligt 57 kap. IL: kapital med skattebelastning 20 %; inkomst av tjänst; och inkomst av kapital enligt vanliga regler (30 %).
För aktier i fåmansföretag som innehas av passiva delägare sker beskattningen av avkastningen enligt vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (men med reduktion till 5/6=25 %) [Se 3]

- Andelsbyten (48 a kap. och 49 kap. IL,) [S 4 d]; Fusioner och fissioner (37 kap. IL) [Se 4 e];
Verksamhetsavyttringar (38 kap. IL) [Se 4 f]; och Partiella fissioner (38 a kap. IL) [Se 4 g].

2. Koncernbeskattning

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattning

Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget (bolagsskattesatsen är fr.o.m. 2013=22%), och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget (se ILHS avsnitten 2.6.3.2, 9.2.1, 9.2.4.1 och 9.2.4.2).

Näringsbetingade aktier

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en ensk. när.idk. (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24 kap. 13 § första st. och 14 § IL – se även ILHS avsnitt 10.2).

- Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL (se ILHS avsnitt 10.2).
- För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för **aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag** (se b nedan) *eller* på vinst vid **försäljning av aktierna** (se c nedan), om aktieinnehavet är näringsbetingat (**näringsbetingade aktier**) och således **inte** utgör **kapitalplaceringsaktier** (se ILHS avsnitten 10.2 och 10.3). Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade aktier, medan aktier där utdelningen beskattas i allmänhet kallas kapitalplaceringsaktier (se ILHS avsnitten 10.2 och 10.3).

Kapitalplaceringsaktier

För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster resp. förluster på försäljning av kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalvinst och kapitalförlust, dvs. kapitalvinstbeskattning resp. avdragsrätt mot kapitalvinster på marknadsnoterade aktier (se ILHS avsnitt 10.3).

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

[ILHS avsnitt 9.2.8]

b) Skattefri utdelning på **näringsbetingade andelar**

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren (se 42 kap. 1 § IL och ILHS avsnitt 9.2.5).

Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger, som nämnts ovan, skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehas i kapitalplacerings syfte. Utdelning på en näringsbetingad andel är som en huvudregel skattefri (se 24 kap. 17 § IL och ILHS avsnitt 10.2). Begreppet **näringsbetingade andelar** avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till minst 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närliggande företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar). (24 kap. 13 och 14 §§ IL och ILHS avsnitt 10.2).

Kommentarer: Om det är fråga om *lageraktier i värdepappersrörelse*, utgör aktierna *inte näringsbetingade andelar*. Aktier som utgör lagertillgångar, s.k. lageraktier, kan inte klassificeras som näringsbetingade andelar. Utdelning – och vinster – på lageraktier är därför skattepliktiga på lageraktier, men i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det är intäkter i (värdepappers)rörelse, dvs. näringsverksamhet. Här handlar det om t.ex. AB som bedriver värdepappersrörelse, dvs. aktieinnehavet avser inte dotterbolag utan ligger så att säga i

lager i (värdepappers)rörelsen och är ägnade att omsättas (se ILHS avsnitten 8.22 och 10.2). För fysiska personer anges i ILHS (avsnitt 8.22) att det knappast är möjligt att bedriva värdepappersrörelse. OBS! Att placera sitt eget överskott i näringsverksamhet i aktier, dvs. köp och sälj av aktier för egen räkning, är inte värdepappersrörelse, utan med värdepappersrörelse avses enligt praxis att handeln måste riktas mot utomstående kunder (se ILHS avsnitt 8.22).

Jfr Mervärdesskatt

Värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet – liksom bank- och finansieringstjänster – undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. ML. Jfr art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-målet C-235/00 (CSC), p. 33, avses med transaktioner rörande värdepapper transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper.

OBS! Även om det är fråga om en enda omsättning av värdepapper, sker den momsfrött. Momsfri överlåtelse av värdepapper kan t.ex. avse försäljning av aktier i dotterbolag. Det gäller oavsett om det är fråga om äkta eller oäkta koncern inkomstskattemässigt sett (jfr under d nedan). I det sammanhanget får nämnas att begreppet äkta koncern också används mervärdesskattemässigt, men för ett moms specifikt ändamål och med ett högre krav på ägande (> 90 %) mellan moderbolag (mb) och dotterbolag (db) än enligt ABL (se 8 kap. 4 § andra st. ML), dvs. samma krav på ägande (> 90 %) som för koncernbidragsrätt (jfr under d nedan).

[Ändamålet med reglerna om äkta koncern i ML (8 kap. 4 § första st. 5 och andra st.) är s.k. slussning av avdrag för ingående moms på ett förvärv som görs av ett bolag utan avdragsrätt i den äkta koncernen till ett bolag med avdragsrätt i koncernen, förutsatt att förstnämnda gör momsfrött omsättning till sistnämnda.

För äkta koncerner enligt ML utgör slussningsregeln ett alternativ till att tillämpa frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML. Uthyrning av fastighet sker momsfrött enligt huvudregeln i 3 kap. 2 § första st. ML. Det finns möjligheter för fastighetsägare etc. som hyr ut exempelvis en verksamhetslokal att tillämpa frivillig skattskyldighet, enligt 3 kap. 3 § andra och tredje och 9 kap. ML. Dessa regler om fastigheter och moms gäller generellt sett, dvs. oavsett om uthyrare och förhyrare bildar koncern eller inte. Har fastighetsägaren etc. skattskyldiga hyresgäster, kan enligt 9:1 ML utgående moms anges i en faktura för uthyrningen (frivillig skattskyldighet). Om det rör sig om frivillig skattskyldighet under uppförande eller omfattande till- eller ombyggnation av en fastighet, måste en ansökan därom inges till SKV, enligt 9:2 ML.

Investmentbolag

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattnings effekter (39 kap. 14-19 §§ IL och ILHS avsnitten 10.2 och 15.2).

c) Skattefri försäljning av *näringsbetingade andelar*

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av *näringsbetingade andelar* föreligger i princip i samma utsträckning som *skattefrihet* åtnjuts enligt 24 kap. IL för utdelning på samma andelar (se 25 och 25 a kap. IL och ILHS avsnitt 10.3):

- Om t.ex. ett svenskt aktieföretag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattnings inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a kap. 3 § IL och ILHS avsnitt 10.3). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39 kap. 14-19 §§ IL.

Skalbolag

För övrigt finns i 25 a resp. 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänförs till ett bolags resp. en fysisk persons försäljning av ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattnings (25 a kap. 9 § resp. 49 a kap. 6 § IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 25 a:14-16 resp. 49 a:7-8 IL) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätter utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a:9 andra st. och 17 första men. resp. 49 a:6 och 9 IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har 1,1 miljon kr i likvida medel och 400 000 kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr (½ av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid

avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner allttjämt medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latent skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkårsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinst på näringsbetingade andelar blev skattefri år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelседagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten (se ILHS avsnitt 14.2.1).

Jfr Mervärdesskatt

Även om det är fråga om en enda omsättning av värdepapper, sker den momsfrött enligt 3 kap. 9 § ML. Momsfri överlåtelse av värdepapper kan t.ex. avse försäljning av aktier i dotterbolag (se ovan under b).

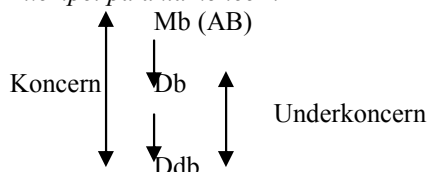
d) Koncernbidragsreglerna

Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i ett aktiebolag ägs av ett annat aktiebolag – inte av en fysisk person.

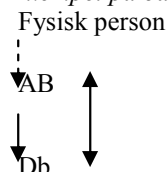
- Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt (se ILHS avsnitt 10.4).
- Huvudprincipen är att vinster i aktiebolag dubbelbeskattas. Däremot ska, som nämnts, inte kedjebeskattnng ske. Om bolagsvinsten utdelas i flera led, ska den inte beskattas i varje led. Om bolagsvinsten beskattas hos varje bolag i en koncern, blir det i praktiken omöjligt med företagsbildningar med dotterbolag (se ILHS avsnitt 10.1).
- Ända sedan kommunalskattelagen infördes 1928 har målsättningen varit att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten bedrivits inom ett enda bolag (se ILHS avsnitt 10.4).
- Koncernbeskattnngsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnng inom närmast helägda koncerner, dvs. till resultatutjämnngsåtgärder mellan bolag i sådan koncern (se ILHS avsnitt 10.4.1).

Med svensk **koncern** avses enligt IL en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 § IL). Enligt ABL föreligger en koncern t.ex. om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget (mb) har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget (db). På samma sätt kan en juridisk person vara db till mb, om ett annat db eller mb tillsammans med ett eller flera db har mer än 50 % av rösterna i den juridiska personen, etc. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [se 1 kap. 11 § ABL och ILHS avsnitt 10.1].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



(Jfr ILHS avsnitt 10.1 med fler exempel)

Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. En förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se ILHS avsnitt 10.4.1).

Koncernbidragsreglerna avser således att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnng, förutsatt att ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer

än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det ska vara fråga om närmast helägda bolag inom koncernen (helägd koncern). **Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier** (se 35 kap. 2 § IL och ILHS avsnitt 10.4.1.1).

- Enligt 35 kap. 2 a § IL jämställs ett mb inom EES-området med ett svenskt företag, förutsatt att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet till vilken koncernbidraget hänför sig. Koncernbidrag kan därmed ges mellan svenska AB med gemensamt mb inom EES eller mellan ett svenskt AB och ett EES-bolag, förutsatt att EES-bolaget är skattepliktigt i Sverige för filial eller fast driftställe här (se ILHS avsnitt 10.4.1.1).

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt SFL eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

(35 kap. 3 § IL)

Kommentarer: För det givande bolaget är bidraget inte någon utgift för att förvärva och bibehålla inkomster, dvs. bidraget utgör inte en avdragsgill kostnad enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § första st. IL (se 35:1 andra st. IL). Koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämnning, så att ett koncernbolag som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, vilket samtidigt täcker upp förlusten hos ett bolag inom koncernen som kanske blir likvidationspliktigt om det inte erhåller bidraget.

Koncernavdrag, 35 a kap. IL

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Reglerna i 35 kap. IL medger endast koncernbidrag mellan enheter båda verksamma i Sverige. Det har visat sig strida mot EU-rätten. Därför infördes den 1 juli 2010 i IL 35 a kap. med särskilda regler om koncernavdrag under vissa begränsade förhållanden för svenska mb i internationellt verksamma koncerner (se ILHS avsnitt 10.4).

Genom införandet av 35 a kap. IL har svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området (35 a kap. 2 och 5 §§ IL och ILHS avsnitten 7.4.2 och 10.4.2.2).

Jfr Civilrättens koncernredovisningsregler (ÅRL)

Varför finns regler om koncernredovisning?

- Skatterättsligt får inte resultatet sänkas hos ett företag, om det inte är fråga om en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster (16:1 IL) eller om att ett koncernbidrag lämnas (35 kap. IL).
- Civilrättsligt får inte företagets resultat övervärderas, enligt principerna om rättvisande bild och försiktighet. Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Enligt 1 kap. 2 § första st. 6 BFL utgör *affärshändelser*:

”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”.

Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett i förhållande till omvärlden, om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett motsvarande bidraget.

En koncernredovisning ska visa *koncernens* relationer till omvärlden. Även resultat och ställning sett till koncernen betraktad som en enhet ska ge en rättvisande bild (7 kap. 6 § andra st. ÅRL):

- Om t.ex. mb år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till db för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer db varorna till en utomstående för 280. För koncernen som helhet är inkomsten 280 realiserad först år 3. I *koncernbokslutet* för år 2 ska den för koncernen – betraktad som en enhet – icke realiserade vinsten 50 hos mb tas bort i koncernbokslutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som en helhet för det året. (Mb redovisar dock i sitt eget bokslut för år 2 vinsten om 50.)

Jfr Mervärdesskatt

I enlighet med RÅ 1989 ref. 86 räcker det inte med att benämna ett belopp koncernbidrag, för att undgå mervärdesbeskattnings. Det måste vara fråga om ett koncernbidrag som uppfyller villkoren i 35 kap. IL. Om det faktiskt är fråga om en ersättning för en nyttighetsöverföring mellan koncernbolagen, sker mervärdesbeskattnings hos mottagaren av beloppet – om det bolaget anses göra en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst till det givande koncernbolaget.

Huvudregeln är således också för mervärdesskatten att varje bolag är ett skattesubjekt för sig. Det finns dock särskilda regler i ML om mervärdesskattegrupper, där gruppen ses som en enda näringsidkare (6 a kap. ML), och om undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster (3 kap. 23 a § ML). Dessutom finns, som nämnts (se ovan under b), en särskild regel om s.k. slussning av ingående moms mellan bolag i en koncern som utgör äkta koncern enligt ML.

3. Fåmansföretag

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56 kap. 2-7 §§ IL innehåller definition av fåmansföretag (AB och ekon.fören.) och av fåmansHB
- 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
- 60 kap. familjebeskattningsregler (OBS! Avser även ensk. när.idk. med medhjälpande make/maka etc)
- avseende fåmansföretag (AB eller ekon.fören.) och fåmansHB, 60 kap. 12-14 §§ IL
- avseende ensk. när.idk. som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60 kap. 2-11 §§ IL (se ILHS avsnitten 11.1 och 17.1.1)

Skatteverket har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2006:12 (se ILHS avsnitt 11.1).

Fåmansföretagsregler, 57 kap. IL + Regler om förbjudna lån, 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL. OBS! Reglerna om beskattning av förbjudna lån avser även andra AB än fåmansföretag.

Förbjudna lån

Från början (1976) infördes för fåmansföretag regler av s.k. stoppkaraktär. Stoppreglerna avsåg också andra företag än fåmansföretag i ett fall, nämligen beträffande s.k. förbjudna lån (se 21 kap. 1 § ABL).

Stopplagstiftningen avskaffades år 2000 men behölls för förbjudna lån (se ILHS avsnitten 9.2.7 och 11.5).

Lånebeloppet tas upp som inkomst av tjänst hos låntagaren (11 kap. 45 § första st. IL).

- Lånebeloppet utgör *inte ersättning för arbete*, och omfattas därmed inte av arbetsgivaravgifter [Jfr 2 kap. 10 § första men. SAL.]

Fåmansföretagsregler

Syftet med fåmansföretagsreglerna är att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst för ägaren omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för en aktieägare som också arbetar aktivt i fåmansbolaget möjligheterna att en inkomst – utdelning eller aktievinst – ska anses omfattad av kapitalregler. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst (se ILHS avsnitt 11.1).

- Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital.
- Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränobeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget (se ILHS avsnitt 11.3.1).

- Däremot omfattas inte den utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL och ILHS avsnitt 11.3.1).

Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50 kap. 7 § IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet (se ILHS avsnitten 11.2 och 13.4.1).

- Inkomsten i fråga omfattas inte av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL).

Skatteverket rekommenderar att delägare i fåmansföretag lämnar blankett K 10 varje år

Om försäljningar av aktier i fåmansföretaget eller utdelningar inte skett från fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110). Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom uppgift om s.k. sparat utdelningsutrymme för beräkning av gränobelopp därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker. [Blankett K 10 återfinns på www.skatteverket.se.]

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.
- (56 kap. 2 § IL och ILHS avsnitt 11.2).

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet. Det beror på att flertalet av fåmansföretagsreglerna endast har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Emellertid är vissa sådana bestämmelser tillämpliga på s.k. fåmanshandelsbolag:

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.
- (56 kap. 4 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

Närståendekretsen

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon).

(2 kap. 22 § och 56 kap. 5 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

Börsbolag är aldrig fåmansföretag

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56 kap. 3 § IL och ILHS avsnitt 11.2).

Delägare och företagsledare

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga *delägare* i företaget, medan andra endast avser den som utgör *företagsledare* enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne:

- Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.
- Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget.

Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses enligt Skatteverket normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

(56 kap. 6 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

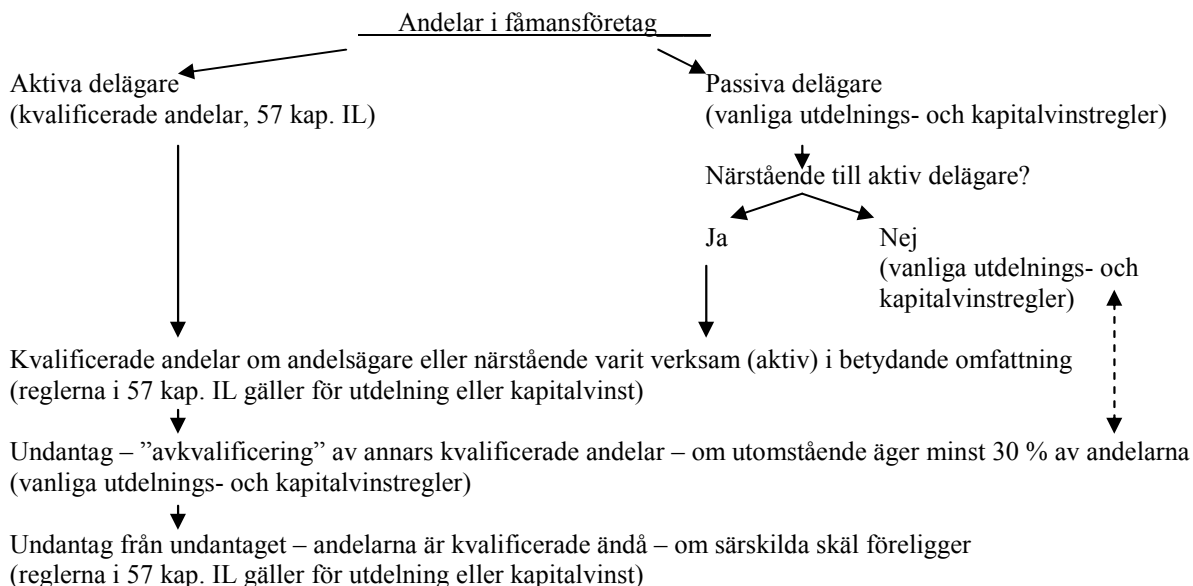
När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensam den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat.

(56 kap. 6 § andra st. andra men. IL)

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närstående krets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget.

(56 kap. 6 § IL och ILHS avsnitt 11.2)

Kvalificerade andelar



Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit *verksam i betydande omfattning*. Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. SKV A 2006:12 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet för att göra det mer konkret (57 kap. 4 § första st. 1 IL och ILHS avsnitt 11.3.2).

- Exempelvis anges i avsnitt 3.1 i SKV A 2006:12 att en VD anses i den egenskapen *verksam i betydande omfattning* i fåmansföretaget.

Utomståenderegeln (57 kap. 5 § IL) medför att andelarna i ett fåmansföretag är icke kvalificerade andelar ("avkvalificerade"), om inte särskilda skäl gör att andelarna ändå ska anses utgöra kvalificerade andelar

Om *utomstående* – personer som inte äger kvalificerade andelar – direkt eller indirekt i *betydande omfattning* äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska andelarna i fåmansföretaget anses kvalificerad bara om det föreligger särskilda skäl. Vid bedömningen beaktas förhållandena under beskattningsåret och den föregående 5-årsperioden.

Orsaken till utomståenderegeln är att om utomstående äger andelar i betydande omfattning, saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående (57 kap. 5 § IL och ILHS 11.3.2).

- I betydande omfattning anses i detta sammanhang enligt praxis utgöra ett aktieinnehav på minst 30 % (se ILHS avsnitt 11.3.2). Jfr också förarbetena, där bl.a. följande uttalas ang. utomståenderegeln (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 468):
- Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.

- OBS! HFD har funnit att aktier som är lagertillgångar i byggnadsrörelse inte omfattas av 57 kap. IL och därför inte heller kan vara kvalificerade andelar. En person vars aktier i fåmansföretaget är lagertillgångar hos denne är därför att anse som utomstående, även om vederbörande varit verksam i företaget (RÅ 2009 ref. 53). [Se ILHS avsnitt 11.3.2.] En fysisk person kan, som nämnts (se under 2 b ovan), knappast bedriva värdepappersrörelse. Däremot kan en fysisk person äga ett AB som är fåmansföretag och som innehar fastigheter. Om fastigheterna hade utgjort lagertillgångar om de hade innehafts direkt av den fysiske personen, anses aktierna i AB:et utgöra lagertillgångar, s.k. lageraktier, hos den fysiske personen (se ILHS avsnitt 8.22). Den fysiske personen räknas då i förevarande mening som utomstående. [Se för övrigt ang. bl.a. byggnadsrörelse, 27 kap. IL.]
- Genom reservationen om att reglerna om kvalificerade andelar kan gälla trots förekomsten av utomstående om särskilda skäl föreligger, har lagstiftaren garanterat att skatteförmåner inte kan åstadkommas genom s.k. korsvisa minoritetsinnehav m.m. (se ILHS avsnitt 11.3.2).

Exempel 1

Skrothandeln AB har två ägare, A och B. A arbetar i betydande omfattning i bolaget. A äger 60 % av aktierna i bolaget. B är passiv delägare i bolaget med 40 % av aktieinnehavet och är inte närstående till A.

- Skrothandeln AB är ett *fåmansföretag*, eftersom de båda delägarna innehar mer än 50 % av röstetalet.
- B är passiv delägare och inte närstående till A; B innehar minst 30 % av andelarna i bolaget (betydande del). A:s andelar i bolaget "avkvalificeras" på grund av att utomståenderegeln gäller beträffande B:s innehav om 40 % av andelarna, trots att A är verksam i betydande omfattning i bolaget.

→ Andelarna i Skrothandeln AB är icke kvalificerade andelar. Det innebär att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

Exempel 2

Nya Varor AB har tre delägare, A, B och C. A äger 60 % av aktierna i bolaget och arbetar i betydande omfattning i bolaget. B resp. C äger 25 resp. 15 % av aktierna i bolaget. B är passiv delägare och är inte närstående till A. C är passiv delägare och make till A.

- Nya Varor AB är ett fåmansföretag, eftersom de tre delägarna innehar mer än 50 % av röstetalet.
- A är verksam i betydande omfattning i bolaget och C är närstående till A.
- Det är enbart B som är utomstående i förevarande mening. B:s innehav om 25 % är mindre än 30 % av andelarna i bolaget, och således "avkvalificerar" inte B:s innehav A:s och C:s andelar i bolaget.

→ A:s och C:s andelar (75 %) i Nya Varor AB är kvalificerade andelar. B är passiv delägare, eftersom B inte är aktiv och ej heller närstående till den aktiva delägaren A. Det innebär att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL för A och C, medan vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler gäller för B:s andelar.

Exempel 3

Förutsättningarna i Exempel 2 ändras så att C bedriver byggnadsrörelse och aktieinnehavet i Nya Varor AB utgör lageraktier i C:s rörelse. C betraktas därmed som utomstående i förevarande mening, trots att C är närstående till A. Både B och C betraktas därmed som utomstående. Deras innehav i bolaget (40 %) är mer än 30 %. Således "avkvalificeras" A:s andelar i bolaget, trots att A är verksam i betydande omfattning i bolaget.

→ För A:s och B:s andelar i bolaget gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler. För C blir det fråga om beskattning i näringsverksamhet av utdelning på eller kapitalvinst för aktierna i Nya Varor AB. C är fysisk person och således gäller inte skattefrihet såsom för undantag från kedjebeskattnings (se ovan under 2 a-c).

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt (se ILHS avsnitten 11.2 och 11.3.2).

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst (aktiva delägare). Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga

utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstslaget kapital) utan inskränkning (57 kap. 3-7 c §§ IL och ILHS avsnitt 11.3.2).

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital respektive hur mycket som kan anses motsvara den aktive aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skälig avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränsbeloppet.⁴ Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") anses ha karaktären av arbetsinkomst och beskattas som inkomst av tjänst (se ILHS avsnitt 11.3.3.2).

Vid fastställandet av **årets gränsbelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett **schablonbelopp** enligt **förenklingsregeln** eller
- enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränsbelopp.

(57 kap. 11 § IL och ILHS avsnitt 11.3.3.2)

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränsbelopp läggas tidigare års gränsbelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57 kap. 13 § IL och ILHS avsnitt 11.3.3.2). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget (ILHS avsnitt 11.3.3.2).

Se exempel 11:2 i ILHS avsnitt 11.3.3.2 och blankett K 10 [som återfinns på www.skatteverket.se].

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparat utdelningsutrymme avseende avyttring av kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [100 x 56 600 (IBB för 2013)=5 660 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital med 30 %.

(57 kap. 21 och 22 §§ IL och ILHS avsnitt 11.3.3.3)

I enlighet med HFD:s avgörande RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst avyttringsåret och de 5 föregående beskattningsåren på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag* (se ILHS avsnitt 11.3.3.3). Basbeloppstaket (100 IBB) för kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst begränsas därvidlag inte till försäljningar som en person gör utan till försäljningar gjorda av en närstående krets, och HFD:s avgörande innebär att taket endast gäller för deras försäljningar av aktier i ett och samma fåmansföretag därunder (se 57 kap. 22 § IL enligt SFS 2005:1136 och prop. 2005/06:40 s. 61, 62 och 92).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande utdelning resp. kapitalvinst kan en uppdelning av en hög utdelning resp. kapitalvinst vid försäljning av *kvalificerade andelar* behöva ske i 3 delar:

- Utdelning < gränsbeloppet=inkomst av kapital med skattebelastning 20 %
- Utdelning > gränsbeloppet (dock högst 90 IBB)=tjänsteinkomstbeskattning (32-58 %)
- Utdelning därutöver=kapitalinkomstbeskattning utan reduktion (30 %)

(se 57:20 och 20 a och 65:5 IL, ILHS avsnitten 2.5, 11.3.3.2 och 11.4.2 och prop. 2005/06:40 s. 92 och 135)

- Kapitalvinst upp till gränsbeloppet x 2/3=kapitalinkomstbeskattning 20 %
- Kapitalvinst därutöver upp till 100 IBB=tjänsteinkomstbeskattning
- Kapitalvinst över gränsbeloppet + 100 IBB=kapitalinkomstbeskattning 30 %

⁴ Enligt 57 kap. 11 § tredje st. IL beräknas gränsbeloppet vid årets ingång. Enligt 57 kap.11 § första st. IL är (fr.o.m. 2012) gränsbeloppet 2,75 x inkomstbasbeloppet (IBB). IBB anges i lagboken efter 58 kap. 28 § SFB, och för t.ex. 2013 är IBB 56 600 kr. För året 2011 (dvs. före 2012) gällde omräkningsfaktorn 2,5.

(se 57:21 och 22 IL och ILHS avsnitten 11.3.3.3, 11.4 och 11.4.2).

Inskränkt avdrag för förlust på kvalificerade andelar: 2/3 mot aktievinster (48:20 IL; ILHS avsnitt 11.4)

Onoterade aktier i andra bolag än fåmansföretag och okvalificerade aktier i fåmansföretag

Utdelning och kapitalvinst, kapitalbeskattning reducerad till 5/6 av 30 %=25 % (42 kap. 15 a § första st. IL).

- Ingen reduktion på *utdelning* om företaget under utdelningsåret eller fyra år dessförinnan direkt eller indirekt har ägt aktier i ett marknadsnoterat bolag med en röstandel på tio procent eller mera. Reduktion gäller inte heller om företaget är ett privatbostadsföretag (42 kap. 15 a § andra st. IL). Jfr privatbostadsrätt (2 kap. 17 och 18 §§ IL).

(se ILHS avsnitten 11.4.1 och 11.4.2)

Börsaktier (marknadsnoterade aktier)

Utdelning och kapitalvinst, kapitalbeskattning enligt normalskattesatsen 30 % (65 kap. 7 § IL).

OBS! Ang. förtäckt utdelning resp. förtäckt lön i fåmansföretag. Se ILHS avsnitt 9.2.6 samt exempel 11:5 i ILHS avsnitt 11.5.

Fundera också över olika skattekonsekvenser på grund av att en utredning från Skatteverket innehåller t.ex. påstående om förekomst av oredovisade intäkter i ett AB. Fråga är t.ex. om skönsbeskattning enligt 57:1 SFL:

- Oredovisade intäkter i ett AB → AB:s intäkter ökas, dess kostnader ökar genom att okända arbetstagare och/eller ägaren beskattas för lön samt genom att bolaget ska erlägga arbetsgivaravgifter därpå. Ägarens/okända arbetskraftens inkomster av tjänst ökas.
- I detta fall gäller Skatteverkets påstående, utredning att inkomster förekommit som inte har bokats i *kassan* hos AB:et samt att medlen kan presumeras ha stått till huvudaktieägarens förfogande i dennes egenskap av företagsledare. Se även RÅ 1980 1:56.
- Omständigheterna innebär att det inte kan vara fråga om utdelning och kapitalbeskattning, eftersom det inte är fråga om att ta ut redovisade medel ur t.ex. AB:ets *kassa*. Även om det skulle kunna vara fråga om lån av oredovisade medel till ägaren, är det ändå fråga om ett lånebelopp för arbete, varför det inte heller är fråga om förbjudet lån. De oredovisade intäkterna i AB:et utgör i stället lön hos ägaren ensam, om inte okända arbetstagare också ska anses ha erhållit lön. För att inte bli skattskyldig för hela oredovisade lönerna ensam, bör ägaren således upprätta kontrolluppgifter och inge till Skatteverket, om det finns arbetskraft som tagit del av de oredovisade intäkterna och för vilka kontrolluppgifter ännu inte lämnats av AB:et. Ägaren antas inte ha anlitat någon sådan okänd arbetskraft genom sitt AB. Det kan givetvis vara så att känd arbetskraft, dvs. anställda för vilka kontrolluppgifter lämnats, har erhållit svart lön också från AB:et, men även från sådant fall bortses. I stället antas ägaren ensam ha förfogat över de oredovisade intäkterna i bolaget.
- Antag att oredovisade intäkter är 100 000 kr. Det medför följande beskattningskonsekvenser:

AB	Intäkt	+100 000		
	Kostnad	-100 000		(lön till ägare – s.k. tyst kvittning)
	Kostnad	-25 000	Moms +25 000	(antar att bolaget bedriver skattepliktig verksamhet och att generella momssatsen enligt 7 kap. 1 § första st. ML gäller)
	Kostnad	-39 275	AG-avg +39 275	(AG-avg 31,42 % x 125 000)

AB:ets redovisade överskott/underskott sänks/ökas med 64 275 kr

(+100 000 – 100 000 – 25 000 – 39 275)

AB:ets skulder till staten blir 64 275 kr (moms 25 000 + AG-avg 39 275)

Ägarens inkomst av tjänst ökar med 125 000 kr.

4. Företagsombildningar (omstruktureringar)

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL?

a) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning.

Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv *uttagsbeskattas* om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs överskott/sänks underskott i NRV med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten i ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62).

- Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § andra st. IL).
- OBS! Vid frågor om förmånsbeskattning brukar Skatteverket inte sällan utelämna att underbygga varför en förmån ska anses föreligga. I sådana fall kanske Skatteverket enbart hänvisar till reglerna om marknadsvärde i 61 kap. IL. Det kan förtjäna att åtminstone påpekas av jurister som biträder en skattskyldig att Skatteverket därmed inte har underbyggt varför en förmån ö.h.t. ska anses föreligga. Eftersom förmån inte beskrivs i IL, bör detta uppmärksammas i skriftväxlingen, så att det inte förbigås av läsaren av inlagorna i en domstol att förmånsfrågan inte underbyggs i sig och att en risk uppstår såtillvida att det blir underförstått genom hänvisningar till 61 kap. IL att det är utrett att en förmån föreligger.

b) Uttagsbeskattning – näringsverksamhet

Med *uttag* avses enligt 22 kap. 2 § IL att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet.

Uttag föreligger enligt 22 kap. 3 § första men. IL *också* om den skattskyldige *överlåter* en *tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet* utan att det är affärsmässigt motiverat (underprisöverlåtelse).

- Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Se 22 kap. 7 § första st. IL. Ett skillnadsbelopp upp till tillgångens marknadsvärde ska således öka de skattepliktiga intäkterna i näringsverksamhet.
- En underprisöverlåtelse undgår uttagsbeskattning, om det är fråga om en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Se nedan under c.

Marknadsvärde definieras i 61 kap. 2 § andra och tredje st. IL. Marknadsvärde anges där:

- som ortens pris, dvs. vad den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning; eller,
- beträffande tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten, som det pris som näringsidkaren skulle ha fått på marknaden enligt naturliga villkor för den affärsmässiga situationen. (se även ILHS avsnitt 8.3.2)

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas (se ovan under a). Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet:

- T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad.
- Det kan också vara så att tjänsteuttag inte föreligger om näringsidkaren använder sitt yrkeskunnande vid sidan av näringsverksamheten om arbetet utförs vederlagsfritt åt annan. Enligt ILHS bör uttagsbeskattning i sådant fall inte ske om uttaget endast omfattar näringsidkarens egen arbetsinsats utan användning av näringsverksamhetens tillgångar och anställda. (se ILHS avsnitt 8.3.2 och prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660).

Jfr ang. Mervärdesskatt och uttag

Enligt ML:s allmänna bestämmelser (2 kap. ML):

- *uttag* endast vid gratistillhandahållanden av varor eller tjänster (dvs. vid *tillhandahållande utan ersättning*), se 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML. Enligt EU-målet C-412/03 (Gåsabäck) den 20 januari 2005 sker inte uttag vid underprissättning, även om det belopp som uppbärs är blott symboliskt. Domen medförde ändring av 2 kap. ML i det hänseendet den 1 januari 2008.
- OBS! Syftet med uttagsregler om moms: ”uttagsbeskattningen bör (...) endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.” (se prop. 1994/95:57 s. 118 samt prop. 2002/03:5 s. 53). Ackumulerade ingående moms-kontot kan sägas utgöra ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms.
- Den 1 januari 2008 implementerades dessutom också art. 80 i mervärdesskattedirektivet i 7 kap. 3 a §-3 d § ML, dvs. reglerna om s.k. *omvärdering* under vissa förutsättningar av under- eller överprissättning, i förhållande till marknadsvärde, mellan förbundna parter. Omvärderingsreglerna berör situationer där en säljare och köpare som är förbundna med varandra genom familjeband m.m. (se 7 kap. 3 d § ML) och andra juridiska band så att säga skruvar på prissättningen för att vinna fördelar med hänsyn till att säljaren eller köparen saknar full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

OBS! ML har sin egen definition av marknadsvärde i 1 kap. 9 § ML:

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

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

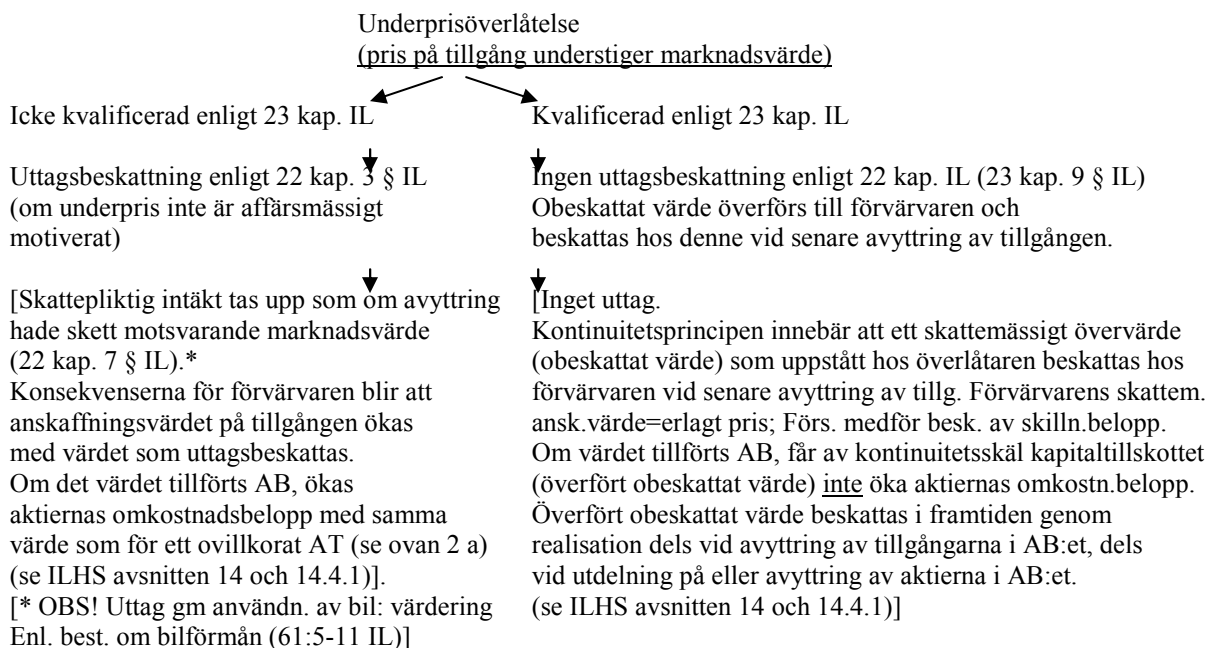
1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller
2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.”

OBS! *Omvärderingsreglerna* i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Jfr 7 kap. 3 § ML, varav bl.a. framgår att beskattningsunderlaget bestäms:

- av ersättningen (vid annan omsättning än uttag);
- av självkostnadspriset (varor) eller kostnaden för utförande (tjänster), vid uttag; och
- av marknadsvärde vid *omvärdering* (av pris mellan förbundna parter).

Dessutom finns regler i 8 a kap. (och 9 kap. 9-13 §§ och 13 kap. 28 a §) ML om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. *investeringsvaror*. Jämkning ska ske under vissa omständigheter (förändrad användning eller överlåtelse av investeringsvaran inom den s.k. korrigeringsperioden – 10 år för fastighet och 5 år för andra investeringsvaror), men inte om en förändrad användning föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML. [Jfr uttag (utgående moms ökas); jämkning av ingående moms (ingående moms ökas eller minskas)]. Se även Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby. Norstedts Juridik. Stockholm 2010.

c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)?
[Underprisöverlåtelser – se prop. 1998/99:15 s. 117ff]



Utgångspunkten (för reglerna i 23 kap. IL) är att en underprisöverlåtelse normalt medför skattekonsekvenser, men undantag från dessa kan erhållas om vissa villkor är uppfyllda (se ILHS avsnitt 14.4.1).

- **Överlåtelse** av en tillgång till pris under marknadsvärde medför normalt uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § IL. Jfr även med affärshändelse som enligt 1 kap. 2 § första st. 6 BFL utgörs av bl.a. uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.
- Undantag från uttagsbeskattning av underprisöverlåtelse vid s.k. kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL

En kvalificerad underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). En sådan underprisöverlåtelse avser att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23 kap. 3 § IL).

- Till skillnad från arv omfattas *gåva* av begreppet *överlåtelse* i 22 kap. 3 § (uttag) och av bestämmelser om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL [se ILHS avsnitt 14.5.2 med hänvisning till prop. 1998/99:15 s. 270 samt prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 302 och prop. 1998/99:15 s. 151].
- Värdeöverföring *från* ett AB anses normalt vara **utdelning** och är enligt allmänna regler i IL normalt skattepliktig. Utdelningsbegreppet är inte klart definierat i IL utan har utvecklats i praxis. HFD:s nuvarande praxis innebär att alla värdeöverföringar *från* ett AB presumeras utgöra förfoganden av aktieägarna, även om de inte direkt tillförs värdet (se ILHS avsnitt 14.4.1). Jfr värdeöverföring även med förmögenhetsförändring enligt 1 kap. 2 § första st. BFL (affärshändelse utgörs av alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet).
- Utdelningen kan undantas från skatteplikt enligt 23 kap. 11 § IL, om kvalificerad underprisöverlåtelse anses ske avseende tillgången. Även överlåtelse av **näringsbetingade andelar** (se ovan under 2) omfattas (enligt 23 kap. 2 § IL) av undantaget i 23 kap. 11 § och följdregeln 12 §, förutsatt bl.a. att underprisöverlåtelse sker av sådan andel mellan *företag* enligt 23 kap., t.ex. från AB till AB, och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. (se 23 kap. 19 § IL och även ILHS avsnitt 14.4.1)

- Utdelning kan för övrigt även vara undantagen från skatteplikt enligt 24 kap. 12-22 §§ IL (som behandlar bl.a. *näringsbetingade andelar*). Jfr ovan under 2 b (Se även ILHS avsnitt 14.4.1).

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse

Undantag från uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra *varaktiga skattefördelar*. Underprisöverlåtelsen ska vara en kvalificerad sådan enligt 23 kap. IL för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL.

En kvalificerad underprisöverlåtelse, med åtföljande undantag från uttagsbeskattning, kan ske mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, genom att en ensk. när.idk. överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag (förutsatt att villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är uppfyllda – se nedan).

Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägare som är fysisk person, förutsatt att det överförda värdet senare kommer att beskattas i dennes NRV.

- Det är enbart avseende överföring av obeskattade värden som det anses motiverat med undantag från uttagsbeskattning, eftersom dessa kan bli föremål för en uppskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen hos den fysiske personen i dennes NRV (se 23 kap. 11 § andra st. IL och ILHS avsnitt 14.4.1). Obeskattat värde benämns också skattemässigt övervärde, dvs. skillnaden mellan en tillgångs marknadsvärde och skattemässiga värde. Med skattemässigt värde på t.ex. ett inventarium avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskingsavdrag och liknande avdrag (se 2 kap. 31-33 §§ IL och ILHS avsnitt 14).
- Undantag från uttagsbeskattning görs således inte för överföring från AB till fysisk person av beskattade vinstmedel (se ILHS avsnitt 14.4.1).

23:14 IL. Det första villkoret för att en kvalificerad underprisöverlåtelse ska anses föreligga är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23 kap. 14 § första st. IL). Med företag avses i 23 kap. IL svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL).

[23:15 IL. Lagrummet har upphört att gälla.]

23:16 IL. Förvärvaren ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomsten av NRV eller en del av NRV där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. **[Kommentar:**

- Uttagsbeskattning sker inte om det överförda värdet kan beskattas i förvärvarens NRV, när förvärvaren senare avyttrar eller nyttjar tillgången. Sverige måste dock ha beskattningsrätten.
- Vid överlåtelse av tillgång från AB till fysisk person krävs för undantag från uttagsbeskattning att tillgången kommer att ingå i förvärvarens ensk. NRV, vilket särskilt anges i 23:16 ska innebära att ersättning eller kapitalvinst vid en avyttring av tillgången ska utgöra intäkt i NRV. Det innebär att överlåtelser av kapitaltillgångar – fastigheter, andelar etc. – inte omfattas av undantag från uttagsbeskattning, eftersom den fysiske personen vid en senare avyttringar av sådana tillgångar beskattas för dem i inkomstslaget kapital. Undantag är inte motiverat i så fall, eftersom det skulle innebära lägre beskattning än som gäller i ensk. NRV eller ett dubbelbeskattat AB (se ILHS avsnitt 14.4.1.1). Jfr ovan under 2 ang. att fysisk person inte kan inneha *näringsbetingade andelar* och undantas därför inte från dubbelbeskattning; undantag från kedjebeskattning avseende näringsbetingade andelar gäller enbart mellan AB.]

Verksamhet och verksamhetsgren etc.

23:17 IL. Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelserna sker, ska överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. **[Kommentar:**

- Detta villkor för undantag från uttagsbeskattning för kvalificerad underprisöverlåtelse innebär att om villkoren för koncernbidrag mellan bolag (se ovan under 3 d) inte är uppfyllda, krävs för undantag att överlåtande bolagets *hela* verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamhet eller verksamhetsgren överlåts till det andra bolaget. Mellan bolag som kan ge öppna koncernbidrag enligt 35 kap. IL saknas anledning att inte tillåta obeskattade värdeöverlåtelser genom kvalificerade

underprisöverlåtelse (se ILHS avsnitt 14.4.1.1). Med andra ord: Om en värdeöverföring från ett AB avseende en tillgång inte undantas från uttagsbeskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Då krävs att fråga är om bolag i koncern således. I praktiken brukar Skatteverket inte anföra att uttagsbeskattning ska ske om koncernbidrag är möjligt enligt 35 kap. IL.

- Överlåtelse av hel verksamhet brukar kallas inkrämsöverlåtelse. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § IL sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (se ILHS avsnitt 14.4.1.1).]
- Lagstiftaren anser att det med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna inte bör vara möjligt att överlåta enstaka tillgångar om inte koncernbidragsrätt finns. I samband därmed ansågs dock skäl föreligga att förtydliga begreppet *verksamhetsgren*. Exempelvis kan i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av *enstaka fastighet* kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller enligt lagstiftaren att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt. Vidare ansågs det lämpligt att knyta definitionen av verksamhet till begreppet rörelse. Med rörelse avses här annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper bör enligt lagstiftaren hänföras till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen (se prop. 1998/99:15 s. 138).

23:18 IL. Om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, ska samtliga andelar vara kvalificerade.

23:18-23 IL. I dessa lagrum finns regler som syftar till att beskattningen enligt fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL (se ovan under 3) inte ska kunna kringgås, vilket gäller dels överlåtelse från en fysisk person till ett AB etc., dels från ett AB etc. med kvalificerade andelar.

- Vid en avyttring av ensk. NRV till ett AB etc. ska samtliga andelar i AB:et vara kvalificerade. Annars skulle det vara möjligt för en ensk. näringsidk. att överföra obeskattade övervärden till AB:et och senare tillgodogöra sig dem genom utdelning eller försäljning av aktierna och endast bli kapitalbeskattad.
- Om överlåtelsen sker från ett AB vari någon aktie är kvalificerad, måste enligt 23:19 IL, som nämnts, minst samma andel aktier vara kvalificerade i det förvärvande bolaget för att uttagsbeskattning ska underlåtas. Annars skulle ägare till kvalificerade aktier kunna få lägre beskattning enligt 57 kap. IL genom att överföra värden utan utdelningsbeskattning till ett annat bolag där vederbörandes aktier inte är kvalificerade (se ILHS avsnitt 14.4.1.1).

23:24-29 IL. Till sist gäller kravet att förvärvaren inte får ha *underskott i NRV* som är möjligt att utnyttja. Det villkoret har sin grund i principerna för behandlingen av underskott i NRV i 40 kap. IL (jfr ovan under 1) och som innebär att underskott inte ska kunna kvittas mot överskott som härrör från en NRV med annan direkt eller indirekt ägare.

- Om underskottet hade kunnat kvittats redan genom ett koncernbidrag från överlåtaren, ska det dock enligt 23:28 IL vara möjligt att överföra ett obeskattat värde genom en kvalificerad underprisöverlåtelse (se ILHS avsnitt 14.4.1.1)

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse samt omstrukturering gm förpackning

För- och nackdelar med försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse

Vid försäljning av aktierna i ett AB är fördelen jämfört med en inkrämsöverlåtelse (verksamhetsöverlåtelse) att den skattemässiga kontinuiteten för verksamheten i AB:et behålls (se ILHS avsnitt 14.2). En nackdel med aktieförsäljningen är att rätten att utnyttja underskottsavdrag från tiden före aktieöverlåtelsen kan gå förlorad, eftersom den rätten är personlig och kan inte överlåtas till någon annan (se ILHS avsnitten 14.2 och 14.6). Det finns nämligen enligt 40:9-14 IL två schablonmässigt utformade spärregler för underskottsavdrag efter ägarförändringar i 40 kap. IL, en beloppsspärr (40:15-17 IL) och en koncernbidragsspärr (40:18-19 IL) – se IHL avsnitt 14.6. Spärreglerna gäller även avs. fusioner (se 37:21-26 IL och IHL avsnitt 14.6).

- Se fyra spärrsituationer med tillämpning av belopps- och koncernbidragsspärrarna i figuren i avsnitt 14.6 i ILHS.

Förpackning

Om ett AB innehar aktier i ett annat AB, kan det vara förmånligt att *uppskjuta* beskattning av aktievinst genom s.k. förpackning av inkråmet i stället för att sälja inkråmet direkt. Enligt 25 a kap. IL undantas aktievinsten normalt från beskattning om innehavet utgör *näringsbetingade andelar* [Skattefrihet gäller inte ett AB:s innehav av aktier i kapitalplaceringssyfte (se ovan under 2 b-c)]. Förpackningsförfarandet går till enligt följande:

- (Steg 1): Först överläts inkråmet i NRV till ett db. Beskattning underläts om villkoren för en *kvalificerad underprisöverlåtelse* är uppfyllda.
- (Steg 2): Därefter säljer mb aktierna i db: beskattning av aktievinsten undviks om aktierna i db är *näringsbetingade andelar*. [OBS! Beskattning sker dock om skalbolagsreglerna är tillämpliga. Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar vid aktieförsäljningen överstiger ½ av ersättningen för sålda aktier (se ovan under 2 c)]

Förpackningsförfarandet innebär inte att inkråmets obeskattade övervärde aldrig blir beskattat, utan det värdet kommer fram successivt i db (förpackningsbolaget) när inkråmet nyttjas eller avyttras (se ILHS avsnitt 14.2).

Det finns inte någon lagstiftning mot förpackning. Det finns dock särskild lagstiftning i 25 kap. IL som påverkar och begränsar möjligheterna till uppskjuten beskattning genom förpackningsförfarandet. Om inkråmet/verksamheten/verksamhetsgrenen utgörs av en fastighet föreskrivs i 25 kap. 12 § IL att kapitalförlust på fastighet som inte i betydande omfattning använts i mb:ets NRV endast är avdragsgill mot kapitalvinst på fastighet. Däremot kan beskattningen uppskjutas genom paketering (förpackning) enligt ovan, om fastighetsöverlåtelsen är vinstgivande (se ILHS avsnitt 10.3).

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse

Överlåtelse av inkråm – verksamhet eller verksamhetsgren

I enlighet med 3 kap. 25 § ML undantas bl.a. överlåtelse av verksamhet eller av verksamhetsgren från skatteplikt. Jfr t.ex. steg 1 i ett inkomstskatterättsligt förpackningsförfarande. OBS! För att överlåtelsen av en verksamhet eller verksamhetsgren ska undantas från skatteplikt enligt 3:25 ML gäller *mervärdesskattens egna krav på kontinuitet*: Verksamheten eller verksamhetsgrenen ska i princip återuppstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvaren. Om tillgångarna övergår till en förvärvare som inte blir skattskyldig enligt ML för verksamheten eller verksamhetsgrenen, gäller inte undantag enligt 3:25 ML utan överlåtaren ska debitera och redovisa utgående moms på ersättningen för tillgångarna i verksamheten eller verksamhetsgrenen som övergår till förvärvaren. [Se RÅ 2001 not. 97-99 och t.ex. Kristoffersson 2001 s. 361-367.] Förvärvaren behöver inte ha drivit samma verksamhet före överlåtelsen, för att undantaget enligt 3:25 ML ska bli tillämpligt utan det räcker att denne blir skattskyldig för verksamheten genom förvärvet [jfr EU-målet C-497/01 (Zita Modes)].

Om verksamheten överläts från exempelvis en redovisningsbyrå till en tandläkarpraktik, gäller inte undantag från skatteplikt enligt 3:25 ML för redovisningskonsultens överlåtelse, eftersom tandläkaren bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Enligt 3:4 första st. ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg och varor som omsätts som ett led i vården eller omsorgen.

En verksamhet kan vara blandad, dvs. den innehåller en skattepliktig verksamhetsgren resp. en skattefri verksamhetsgren enligt ML. Exempelvis kan det röra sig om en konsult som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster (se 3 kap. 1 § första st. ML) resp. bedriver utbildning som uppfyller rekvisiten för undantag från skatteplikt för utbildning i 3 kap. 8 § ML. Om konsulten för över en vara från den momspliktiga konsultdelen (verksamhetsgrenen) till den momsfria utbildningsdelen (verksamhetsgrenen), ska utgående moms redovisas som för uttag enligt 2 kap. 2 § första st. 2 ML. OBS! Uttag gäller i så fall för själva varuöverföringen. Jfr ovan under b.: Ackumulerade ingående moms-kontot kan dock anses utgöra ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms.

Vissa anläggningstillgångar

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 24 § första st. 1 ML för anläggningstillgångar (*andra tillgångar än omsättningstillgångar*) om överlåtaren kan visa att någon rätt till avdrag för ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. I en momspliktig verksamhet kan en tillgång ha förvärvats som omfattas av ett s.k. avdragsförbud, t.ex. en konsultbyrå har köpt en personbil och har då inte rätt till avdrag för ingående moms på det förvärvet enligt 8 kap.

15 § 1 ML. Bilen är en anläggningstillgång i verksamheten och konsulten behöver inte debitera och redovisa utgående moms på ersättningen vid försäljningen, trots att personbilar är momspliktiga varor. För en sådan tillgång gäller undantag från skatteplikt på ersättningen vid försäljning oavsett om fråga är om momsfri överlåtelse enligt 3:25 ML eller inte.

OBS! Skatterättsnämnden har 1995-12-14 lämnat ett förhandsbesked som innebär att om rätt till avdrag för ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången på grund av att den ingick i en verksamhetsöverlåtelse enligt 3:25 ML, kan inte förvärvaren med stöd av 3:24 ML undanta från skatteplikt en senare försäljning av tillgången.

Ang. *jämkning av ingående moms* vid avyttring eller förändrad användning av *investeringsvara* (se ovan under b):

- Vid överlåtelse av investeringsvaror som är fastigheter eller andra varor i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion och liknande förfarande övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att mervärdesskattens krav på kontinuitet upprätthålls (se 8 a kap. 11 § första st. ML). I annat fall måste korrigeringstiden väntas ut innan överlåtelse sker, för att undgå jämknings skyldighet. OBS! Vad som föreskrivs i ML avseende verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten (verksamhetsgren). Se 1 kap. 7 § första st. första men. ML. [I 13 kap. ML avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.] Om t.ex. en fastighet ingår i en hel verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av en verksamhetsgren, uppkommer enligt 8 a:11 ML ingen jämknings skyldighet avseende ny-, till- eller ombyggnation som utgör investeringsvara. Överlåtelsen i den del den avser fastigheten undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML – utan krav på kontinuitet (jfr ovan under 2 b). Övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen av verksamheten eller verksamhetsgrenen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.
- Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet (jfr ovan under 2 b) övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms (om sådana investeringar skett i fastigheten som konstituerar investeringsvara), förutsatt att mervärdesskattens krav på kontinuitet upprätthålls. Parterna kan dock avtala om att överlåtaren ska jämka (se 8 a kap. 12 § första st. ML). Själva fastighetsöverlåtelsen undantas alltid från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML.

Aktieöverlåtelse

Överlåtelse av värdepapper, t.ex. en aktie, sker alltid momsfritt i enlighet med 3 kap. 9 § ML (se ovan under 2 b och c). Jfr t.ex. steg 2 i ett inkomstskatterättsligt förpackningsförfarande.

d) Andelsbyten

[se prop. 1998/99:15 s. 176ff]

Ett vanligt omstruktureringsfall är att ett företag förvärvar ett annat företags aktier mot ersättning i form av aktier i det egna bolaget, s.k. andelsbyte, varvid regler om uppskjuten beskattning finns i 48 a och 49 kap. IL:

- 49 kap. IL, reglerna är mycket administrativt tidsödande och år 2002 infördes regler om framskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen, 48 a kap. IL, för fysiska personers andelsbyten.
- För AB:s etc. byten av näringsbetingade andelar, t.ex. inom koncerner, behövs inte andelsbytesreglerna i 49 kap. IL tillämpas på grund av skattefriheten på näringsbetingade andelar. Tillämpningsområdet för 49 kap. IL gäller i stället huvudsakligen endast lagerandelar och AB:s innehav av marknadsnoterade andelar.

(Se ILHS avsnitten 14.4.2, 14.4.2.1 och 14.4.2.2 och t.ex. s. 47-51 i *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, av Katia Cejic. Uppsala universitet. Uppsala 2010.)

Jfr Mervärdesskatt

Ersättning i form av aktier utgör omsättning i enlighet med 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Emellertid undantas omsättningen i form av andelsbyte från skatteplikt i enlighet med 3 kap. 9 § ML (jfr ovan under 2 c).

e) Fusioner och fissioner

[se prop. 1998/99:15 s. 211 ff]

Fusion av AB regleras i 23 kap. ABL, där två slags fusioner anges, vilka innebär:

- att två eller flera AB förenas genom att ett nytt AB bildas vartill bolagens tillgångar överförs (kombination) eller
- att ett existerande bolag övertar ett eller flera andra bolags tillgångar och skulder (absorption).

De skatterättsliga fusionsreglerna finns i 37 kap. IL. Definitionen där av fusioner är fristående och omfattar också fusioner mellan fristående företag, och följer fusionsdirektivet (2009/133/EG). Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande båda villkor:

- Ett överlåtande företags samtliga tillgångar och skulder (i princip balansräkningen) och andra förpliktelser övertas av ett övertagande företag och
- det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

Med *fission* avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning som uppfyller följande båda villkor:

- Samtliga tillgångar och skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget ska tas över av två eller flera andra företag (de övertagande företagen) och
- det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

[Reglerna i 37 kap. IL om fission fanns redan innan fission blev möjlig genom 2005 års ABL.]

Med företag avses enligt 37 kap. IL:

- svenskt AB, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsbolag
- utländskt bolag, och
- annat utländskt företag (under vissa villkor) – Se 37 kap. 9 § IL

Kontinuitetsprincipen är central för de skatterättsliga fusionsreglerna. Undantag från omedelbar beskattning förutsätter att det är fråga om s.k. kvalificerad fusion eller kvalificerad fission (enligt 11-15 §§ i 37 kap. IL). Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen eller fissionen vara skattskyldig för inkomst av åtminstone en del av NRV:en. Det övertagande företaget ska omedelbart vara skattskyldigt i Sverige för den övertagna NRV:en. [Ett obeskattat värde som uppkommit i Sverige ska också omfattas av svensk beskattningsrätt avseende den framtida (uppskjutna) beskattningsrätten. Inkomsten i NRV hos överlåtande företag får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.]

Den uppskjutna beskattningen innebär att överlåtande företaget inte beskattas för inkomst på grund av fusionen eller fissionen och inte heller för resultatet under det beskattningsår som avslutas genom fusionen eller fissionen. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation beträffande NRV:en (se 37 kap. 17 och 18 §§ IL).

(Se ILHS avsnitten 14.4.3.1 och 14.4.3.2)

Lex ASEA – utdelning av dotterbolagsaktier

Genom utdelning av dotterbolagsaktier kan en uppdelning åstadkommas som liknar fission. Om mb är ett börsbolag inom EES-området (eller ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte), kan – under vissa villkor (bl.a. att samtliga andelar i db delas ut av mb) – skatt på aktier i db som mb delar ut till sina aktieägare skjutas upp och tas ut först när aktieägarna vidareförsäljer mottagna aktier i db:et. Se 42:16 och 16 a och 22:10 IL.

(Se ILHS avsnitt 14.4.3.3)

Jfr Mervärdesskatt

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tillgångar som överläts i samband med fusion eller liknande förfarande. Jfr ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet. Fissioner anges inte uttryckligen i 3:25 ML, men med liknande förfarande bör fissioner omfattas.

f) Verksamhetsavyttringar
[se prop. 1998/99:15 s. 233ff]

Med verksamhetsavyttringar avses enligt 38 kap. 2 § IL en ombildning där ett företags samtliga tillgångar eller samtliga tillgångar i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag och *marknadsmässig ersättning* i form av andelar i det *köpande företaget* erhålls. Bestämmelsen gäller enbart dylika avyttringar mellan företag (inte från fysisk person till företag och inte heller från företag till fysisk person). Det är fråga om avyttring mot marknadsmässig ersättning, och således kan inte beskattning skjutas upp i enlighet med reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. En verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL ska emellertid också omfattas av undantag från omedelbar beskattning, så att beskattning uppskjuts tills det köpande företaget avyttrar erhållna andelar. Eftersom andelarna normalt är näringsbetingade andelar sker oftast inte någon beskattning.

- Det säljande företaget tar vid en verksamhetsavyttring inte upp den erhållna ersättningen – andelarna – som intäkt. I stället tar det säljande företaget – på samma sätt som vid kvalificerad upö – upp de skattemässiga värdena på sina överlåtna tillgångar som intäkt. Det medför ett nollresultat skattemässigt sett. Erhållna andelar anses säljande företag ha anskaffat för nettovärdet mellan övertagna skattemässiga värden och värdet på övertagna skulder och förpliktelser (se 38 kap. 9-13 §§ IL).
- Det köpande företaget anses – på samma sätt som vid kvalificerad upö – ha anskaffat de förvärvade tillgångarna till det säljande företags skattemässiga värden och inträder i övrigt i det säljande företags skattemässiga situation (se 38 kap. 14 § IL). Det köpande företaget får inte överta säljande företags rätt till underskottsavdrag, eftersom den rätten inte kan överföras till annan (jfr ovan under c).

(Se ILHS avsnitt 14.4.4)

Jfr Mervärdesskatt

En verksamhetsavyttring enligt IL kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML också. Jfr dock ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet.

g) Partiella fissioner

Fr.o.m. 2007 gäller ytterligare en möjlighet till omstrukturering utan omedelbar beskattning, partiell fission. Dessa regler utgör ett tillägg till EU:s fusionsdirektiv och har införts i IL:

Partiell fission innebär enligt 38 a kap. 2 § IL att en eller flera *verksamhetsgrenar* i ett överlåtande företag ska överlåtas till ett övertagande företag, men det överlåtande ska behålla minst en verksamhetsgren. Överlåtelserna ska ske mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det övertagande företaget.

- Skillnaden mot en verksamhetsavyttring är att vid en partiell fission ska ersättningen i form av andelar utgå till andelsägarna i det överlåtande företaget i stället för till det överlåtande företaget.

(Se ILHS avsnitt 14.4.5)

Jfr Mervärdesskatt

En överlåtelse av verksamhetsgren genom fission bör omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se ovan under e). Se dock även här ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet.

Mervärdesskatt (moms)⁵

⁵ Jfr Forssén 2015 (2).

Guide till Momsnyckeln

Momsnyckeln består i två sektioner: *Grundläggande regler om moms* samt *Internationella affärer och moms*. Den första sektionen, *Grundläggande regler om moms*, delas in i fem huvuddelar, I-V:

- Under I) ges en översiktlig beskrivning av mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter.
- Under II) redogörs för huvudprinciperna för vem som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för en omsättning inom landet eller försäljning till utlandet eller förvärv från utlandet.
- Under III) lämnas en kort översikt avseende: registreringskyldighet, fakturerings- och dokumentationskyldighet, deklarationskyldighet och skyldighet att lämna s.k. periodisk sammanställning (PS).
- Under IV) ges en översikt avseende skatteplikt, undantag från skatteplikt och avseende fakturauppgifter.
- Under V) berörs vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms.

Den första sektionen berör momsen avseende både nationella och internationella affärer, eftersom sektionen behandlar grundläggande regler om moms. Den andra sektionen i boken fokuserar helt på momsen avseende internationella affärer. Beroende på förkunskaper kan den delen läsas direkt som stöd för problemlösning, men allmänt sett utgör denna bok främst ett stöd för att sätta sig in i momsen och kunna bedöma när det är dags för en djupare analys, t.ex. i samband med forskning i ämnet, eller när det föreligger behov av att anlita skattekonsult.

I den andra sektionen, *Internationella affärer och moms*, lämnas en översiktlig redogörelse på det temat. Momsens karaktär av en konsumtionskatt innebär för internationell handel med varor och tjänster att omsättningen i princip ska anses ske där varan eller tjänsten konsumeras, men EU-rätten är något schablonartad därvidlag. I 5 kap. ML bestäms om en omsättning av en vara eller tjänst placeras inom landet (Sverige) eller utomlands, och i 1 kap. 2 § ML bestäms vem av säljaren eller köparen som kan bli skattskyldig för omsättningen. Denna sektion delas in i tre huvuddelar och under 1), 2) och 3) redogörs:

- 1) för import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL (huvudprinciperna);
- 2) för regelsystematiken i ML för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet eller utomlands; och
- 3) för olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor eller tjänster.

Efter en genomgång av huvudprinciperna för de internationella affärerna och momsen (1) samt en schematisk beskrivning av regelsystematiken för bestämningen av omsättningens placering enligt ML (2) redogörs under 3) närmare för olika momsmässiga beskattningssituationer avseende internationella affärer. Dessutom berörs där också olika konsekvenser av bedömningen av beskattningssituationen, t.ex. om avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger avseende förvärv för att skapa en omsättning även om den inte föranleder att utgående moms ska redovisas. Där anges även om faktureringsreglerna enligt ML gäller och om skyldighet föreligger för att, utöver momsdeklarationen, lämna en PS.

De olika typiska beskattningssituationerna under 3) delas in i A-C som avser handel med utlandet avseende varor respektive D som avser sådan handel avseende tjänster. A-D delas sedan in i följande avdelningar, vilka sedan finfördelas ytterligare med avseende på olika specifika problemställningar:

- AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land,
- AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land,
- BA Varuinförsel från TL (import),
- BB Varuutförsel till TL (export),
- C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror, och
- D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Om inte annat uttryckligen anges vid genomgången under 3), antas att varor och tjänster är av sådan karaktär att de skulle medföra avdragsrätt (skattepliktiga omsättningar) eller återbetalningsrätt (från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar) för ingående moms på förvärv (eller import), om säljaren gjorde omsättningarna inom landet. Beträffande UIF eller import av varor antas att de avser varor av skattepliktig karaktär.

Grundläggande regler om moms

I) ÖVERSIKTLIGT OM MERVÄRDESSKATTENS SKYLDIGHETER OCH RÄTTIGHETER

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan beskrivas med följande schematiska översikt:

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra: konsumenter/skattebearare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Mervärdesskatt (moms) är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna [se mervärdesskatteprincipen i enlighet med artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)]. Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. En *beskattningsbar person* som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) blir *skattskyldig*, vilket följer av huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har ett företag som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms på sina utgifter, när det gör förvärv från andra företagare eller importerar varor (se artiklarna 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML (1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 §§ ML).

Skattskyldig i ML motsvarar enligt 1 kap. 2 § första st. 1 och 1 kap. 8 § första st. (med hänvisning till 1 §) *betalningsskyldig* i artikel 193 i direktivet, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten. *Beskattningsbar person* enligt 4 kap. 1 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368) motsvaras av *beskattningsbar person* enligt huvudregeln i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet: ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat” (4 kap. 1 § första st. första men. ML; artikel 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet).

Reglerna om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet återfinns i 4 kap. ML. De återges här i sin helhet:

Vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

1 § Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2-5 §§ har upphävts genom SFS 2013:368.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

6 § Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

7 § Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet

8 § Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

Beskattningsbar person utvidgas i 5 kap. 4 § jämfört med bestämmelsen i 4 kap. 1 § vid tillämpning av reglerna om placering av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ ML (se under Internationella affärer och moms).

Enligt 3 kap. 1 § första st. ML är en omsättning av vara eller tjänst (samt import) skattepliktig, om inte undantag anges i en regel i 3 kap. (jfr artiklarna 131-166 i mervärdesskattedirektivet). Normalskattesatsen är 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML). Reducerad skattesats om 12 respektive 6 procent anges för vissa varor och tjänster (7 kap. 1 § andra respektive tredje st. ML). Annat än omsättning som utlöser beskattning är uttag, 2 kap. ML, eller, angående s.k. investeringsvaror, förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av ingående moms (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML). Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML (3 kap. 1 § första st. ML). Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett unionsinternt förvärv (UIF) av sådan vara inte heller skattepliktig (3 kap. 1 § andra och tredje st. ML).

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*, medan avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet knyts till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet [se punkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet]. *Från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* i 3 kap. ML berättigar inte till avdragsrätt, medan *från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* berättigar till *återbetalningsrätt för ingående moms* på förvärv eller import i verksamheten enligt bl.a. 10 kap. 11 och 12 §§ ML (jfr bl.a. artikel 169 i mervärdesskattedirektivet).

De från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningarna i 3 kap. ML är:

- vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 2),
- omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc. (3 kap. 21 §),
- tjänst tillhandahållen av mäklare etc. om tjänsten avser omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc (3 kap. 21 a §),
- överlåtelse av eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (SSRS, Sjöräddningssällskapet) av fartyg för livräddning etc. (3 kap. 22 §),
- receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus (3 kap. 23 § 2),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a §),
- omsättning av varor från Sverige till andra EU-länder under vissa förutsättningar (3 kap. 30 a §),
- omsättning av tjänster avseende varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e §),
- vissa omsättningar av varor eller tjänster till annat EU-land avsedda för NATO [3 kap. 31 § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelseavsikt, 14 c § andra st. mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF)],

- omsättning av varor eller tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern [3 kap. 31 a § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesavsikt, 14 c § andra st. MF)],
- omsättning av tjänst som utgör bikostnad i samband med import till Sverige eller till annan bestämelseort inom EU som är känd vid förtullningen (3 kap. 32 §) eller
- omsättning av varor i vissa lager eller av tjänster avseende sådan omsättning av varor (9 c kap. 1 §). [10 kap. 11 § första st. ML]

Andra från skatteplikt undantagna omsättningar enligt reglerna i 3 kap. ML än de ovan angivna utgör okvalificerat undantagna omsättningar.

Oavsett karaktären på omsättningarna i verksamheten, kan s.k. avdragsförbud för ingående moms föreligga för förvärv eller import i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första st. 1 resp. 2 ML föreligger avdragsförbud för ingående moms om den hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad respektive utgifter för representation och liknande ändamål enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ett annat avdragsförbud respektive begränsning av avdragsrätten följer av 8 kap. 15 och 16 §§ ML för personbilar (och motorcyklar). Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med artikel 176 andra st. i direktivet så länge EU:s råd inte beslutar annat.

Särskilt om s.k. blandad verksamhet

En *verksamhet* kan vara *blandad*. Det innebär att företaget gör omsättningar som är å ena sidan skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna respektive å andra sidan omsättningar som är från skatteplikt okvalificerat undantagna. Den förstnämnda kategorin innebär avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan sistnämnda kategori innebär att varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger. I praktiken kan inköpsfakturorna sägas vara hänförliga till tre högar i en blandad verksamhet: ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt, full avdrags- eller återbetalningsrätt på förvärv hänförliga till skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och förvärv hänförliga till båda verksamhetsgrenarna (s.k. gemensamma förvärv). För de gemensamma förvärven får avdrag ske efter skälig grund, där en fördelningsnyckel tillämpas, t.ex. omsättning, nedlagd arbetstid eller – avseende fastigheter - yta, för att avgöra till vilken procent avdrag för ingående moms på dylika förvärv får ske. Se 8 kap. 13 § ML. Se även 95 %-regeln i 8 kap. 14 § första st. ML, där det av punkt 1 följer att hela den ingående momsen på ett visst förvärv eller import i en blandad verksamhet får dras, om förvärvet eller importen till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Av punkt 2 i samma lagrum följer att full avdragsrätt föreligger om den ingående momsen för förvärvet eller importen inte överstiger 1 000 kr och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.

II) HUVUDPRINCIPERNA FÖR VEM SOM ÄR SKATTSKYLDIG FÖR EN OMSÄTTNING INOM LANDET ELLER FÖRSÄLJNING TILL UTLANDET ELLER FÖRVÄRV FRÅN UTLANDET

I enlighet med principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) enligt artiklarna 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU har Sverige kvar kompetensen på områden där befogenheter inte har tilldelats EU:s institutioner [prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507; lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (benämns också anslutningslagen eller EU-lagen)]. På momsområdet har dock Sverige genom EU-anslutningen 1995 – med stöd av 10 kap. 6 § första st. första men. regeringsformen (1974:152) – i princip tilldelat kompetensen till EU:s institutioner. Enligt artikel 288 tredje st. i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) är Sverige som medlemsland i EU skyldigt att i ML implementera EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) som en s.k. bindande rättsakt med avseende på resultatet som ska uppnås med direktivet. Sverige har bara kvar kompetensen beträffande vad för *slags* åtgärder – *form och tillvägagångssätt* – att använda för implementeringen av direktivet (prop. 1994/95:19 Del 1 s. 526). EU har emellertid inte någon egen beskattningsrätt. Därför har Sverige – liksom övriga medlemsländer – kvar sin skattesuveränitet på momsområdet (prop. 1994/95:57 s. 77 och 78). Medlemsländerna är stater med skattesuveränitet som konkurrerar om beskattningsrätten till omsättningarna inom EU. Det innebär att reglerna i 5 kap. ML angående huruvida en omsättning placeras inom landet (Sverige) eller utomlands i grunden har karaktären av lagvalsregler beträffande vilket medlemsland som har beskattningsrätten till en viss omsättning. Här berörs inte om en regel i mervärdesskattedirektivet har implementerats korrekt i ML. När hänvisning sker till en regel i ML, anges dock ibland närmast motsvarande direktivbestämmelse. Nedan illustreras således EU som en enhet inkluderande Sverige och annat EU-land/andra EU-länder, medan i förekommande fall plats utanför EU, dvs. tredje land (TL), illustreras som någonting utanför den enheten.

Inländska respektive utländska beskattningsbara personer

I förevarande sammanhang är det av intresse i första hand att ML delar in beskattningsbara personer i inländska och utländska. Med en utländsk beskattningsbar person förstås en beskattningsbar person 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). För att en etablering ska anses utgöra fast etableringsställe krävs att det varaktigt finns både mänsklig arbetskraft och andra tekniska resurser för att göra omsättningar där (prop. 2001/02:28 s. 46).

Med andra ord är en beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige att beteckna som inländsk eller skatteinlämning, även om det inte uttrycks explicit i ML. [Här används uttrycket inländsk beskattningsbar person enbart för åskådliggörande av systematiken i ML angående internationella affärer.]

Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person

En beskattningsbar person som är att beteckna som inländsk, genom att denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige, likställs med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen som ska bedömas görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (1 kap. 2 § fjärde st. och 2 d § andra st. ML). Därvid får det svenska etableringsställets tekniska eller personella resurser inte alls medverka vid fullgörandet av omsättningen. Medverkan föreligger inte om etableringsstället i Sverige bara använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).

Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person

- Om en *beskattningsbar person* gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet (Sverige), ska denne *betala utgående moms i Sverige* (1 kap. 2 § första st. 1 ML). Grundprincipen är att en beskattningsbar person som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i t.ex. EU-landet Sverige kan omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett, oavsett var i världen dennes verksamhet är etablerad. Även en tillfällig, enstaka omsättning här är tillräcklig (prop. 1994/95:57 s. 139, 155 och 175). Vid Sveriges EU-inträde utmönstrades nämligen kravet i huvudregeln för skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, på att verksamhetens skulle bedrivas här i landet. Numer innebär huvudregeln att det är placeringen av omsättningen här som ger Sverige beskattningsrätten.
- Om omsättning av en vara eller tjänst i stället anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. ML, ska den beskattningsbara personen inte erlägga utgående moms i Sverige (oavsett om omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML). Detsamma gäller när omsättning av en vara i och för sig placeras inom landet, men undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 30 a § ML. Säljaren har i dessa fall återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna. Reglerna om placering av omsättning utomlands etc. kan inte utvidga beskattningen i förhållande till vad som gäller beträffande nationella affärer. Däremot kan de utvidga avdrags- och återbetalningsrätten såtillvida att det för vissa fall av internationella affärer stipuleras återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra dem, trots att omsättningarna omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om de sker inom landet (se under Internationella affärer och moms).
- För omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer stipuleras, under vissa förutsättningar, beskattning hos förvärvaren (omvänd skattskyldighet) i stället för hos säljaren avseende finguld eller investeringsguld (1 kap. 2 § första st. 4 a ML), byggtjänster (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML), utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första st. 4 d) och avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML).

Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person

- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning inom landet till en beskattningsbar person, till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här, eller till en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL, ska *förvärvaren betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om det är fråga om
 - a) tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har

ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);

- b) gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige (1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML); eller
 - c) tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc. (1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML).
 - d) I fall c) ovan kan en utländsk beskattningsbar person välja att bli inländsk beskattningsbar person, dvs. skatteinlämning i momshänseende i Sverige. Den utländska beskattningsbara personens skattskyldighet ska därvid gälla all sådan omsättning inom landet (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Särskilt gäller angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en s.k. särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 1 a ML).
 - Om det är fråga om en s.k. triangeltransaktion och en utländsk beskattningsbar person som är momsregistrerad i annat EU-land gör ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige för en efterföljande omsättning inom landet, ska köparen förvärvsbeskattas här (1 kap. 2 § första st. 4 ML).

Särskilda bestämmelser om skattskyldighet

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. (1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG); 2 § om delägare i enkla bolag och partrederier; 3 § om konkursbon; 4 § dödsbon; 6 § om statligt affärsverk; 7 och 8 §§ om vissa mellanmän), 9 kap. (om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.) och 9 c kap. (om varor i vissa lager). [1 kap. 2 § sista st. ML]

Unionsinternt förvärv av vara (UIF)

För unionsinternt förvärv av vara (UIF), dvs. gränsöverskridande varuhandel inom EU där en vara införs från ett EU-land till ett annat EU-land, är, vid UIF till Sverige, förvärvaren av varan skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 5 med hänvisning till 1 § första st. 2 ML).

Import

För import av varor, dvs. varuinförsel från TL till Sverige, är i princip importören skattskyldig vid förtullningen, som benämns att varan övergår till fri omsättning (1 kap. 2 § första st. 6 och 1 kap. 1 § första st. 3 ML).

Särskilt om s.k. betalningsskyldighet

Sedan 2008 gäller s.k. *betalningsskyldighet* för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13 kap. 27 och 28 §§ ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för beloppet, utan betalningsskyldig (jfr 8 kap. 2 § andra st. ML).

Särskilt om s.k. mervärdesskattegrupper

Enligt 6 a kap. ML får två eller flera beskattningsbara personer, under visa förutsättningar, anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet (6 a kap. 1 § första st. ML).

III) REGISTRERING, FAKTURERINGS- OCH DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET, DEKLARATIONER OCH PERIODISK SAMMANSTÄLLNING

Registreringsskyldighet

Regler om att i princip samtliga som är skattskyldiga enligt ML ska momsregistrera sig infördes vid Sveriges EU-inträde 1995, eftersom EU:s kontrollsystem kräver det (prop. 1994/95:57 s. 91 och 92; prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528). Den som är skattskyldig enligt ML ska momsregistrera sig hos Skatteverket (SKV) och lämna momsdeklarationer dit, om sådan skyldighet uppkommer på grund av att vederbörande gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet. Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeclaration till SKV [7 kap. 1 § första st. 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL; 2 a kap. 3 § första st. 1 och 2 ML samt 26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL – jfr AA3 och även AA2 b) under Internationella affärer och moms]. En utländsk beskattningsbar person gör inte omsättningar i Sverige för vilka denne blir skattskyldig här. I annat fall skulle denne inte längre ha karaktären av utländsk beskattningsbar person, utan betraktas momsmässigt som skatteinlämning och omfattas av registreringsskyldighet, även om omsättningen inom landet endast vore en tillfällig, enstaka omsättning. En utländsk beskattningsbar person kan dock ha momsutgifter i Sverige, trots att denne inte gör omsättningar i Sverige – t.ex. om vederbörande bor på hotell, besöker utställningar och mässor i Sverige etc. Den utländska beskattningsbara personen får då vända sig till SKV med en ansökan om återbetalning av ingående moms: enligt 19 kap. 1 § första st. ML, om denne är etablerad i annat EU-land; och enligt 19 kap. 22 § ML, om vederbörande är etablerad i tredje land. Om en beskattningsbar person gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms, trots att skyldighet att redovisa utgående moms för omsättningarna inte föreligger, måste denne momsregistrera sig – för att på vanligt sätt kunna utöva den rätten i en momsdeklaration (7 kap. 1 § första st. 4 SFL).

Vidare är den som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML registreringsskyldig, dvs. utländsk beskattningsbar person vars UIF undantas från skatteplikt om rätt till återbetalning av momsen ändå föreligger enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer (7 kap. 1 § första st. 5 SFL).

Ett specialfall av registreringsskyldighet föreligger för utländsk beskattningsbar person från annat EU-land, nämligen om vederbörande har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, men denne varken har det elektroniska förfarandet för återbetalning enligt unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet att tillgå för att utöva den rätten (7 kap. 1 § första st. 6 SFL; prop. 2009/10:15 s. 200, 201 och 232).

Vidare är en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige registreringsskyldig också när denne omsätter tjänst för vilken köpare i annat EU-land är skattskyldig, dvs. omfattas av omvänd skattskyldighet (7 kap. 1 § första st. 7 SFL; prop. 2009/10:15 s. 123, 124 och 232).

För övrigt finns även en särskild regel om registreringsskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen 7 kap. 1 § första st. 8 SFL, vilket anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig (prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718).

Fakturerings- och dokumentationsskyldighet

De skatterättsliga reglerna om fakturerings- och dokumentationsskyldighet återfinns framför allt i 11 kap. ML, MF, 39 kap. 3 § SFL och 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Beträffande kraven på fakturans innehåll anger huvudregeln, 11 kap. 8 § ML, följande:

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § ska, om inte annat följer av 8 a eller 9 §, innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,

8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering,
12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*,
14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*,
16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor*,
 - b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk*, eller
 - c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter*.

I 11 kap. 9 § ML regleras under vilka förutsättningar bestämmelserna i huvudregeln i 11 kap. 8 § om fakturors innehåll får frångås och i stället en förenklad faktura utfärdas enligt 11 kap. 9 § (som inte berörs närmare här).

Med faktura avses dokument eller meddelanden i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga på grund av att omsättningen av aktuell vara eller tjänst placeras där, som uppfyller villkoren i det landet (1 kap. 17 § ML). Med elektronisk faktura avses en sådan faktura om den utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format (1 kap. 17 a § ML). Sådan elektronisk faktura får utfärdas endast om mottagaren godkänner det (11 kap. 6 § ML). Även om en företagare inte omfattas av de särskilda reglerna om faktureringsskyldighet i ML, är denne skyldig att upprätta verifikat (fakturor) för varje affärshändelse om vederbörande är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL. Då gäller emellertid bara de innehållskrav som ställs på verifikat enligt 5 kap. 7 § BFL.

Sedan Sveriges EU-inträde 1995 är grundprincipen att en beskattningsbar person som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i t.ex. EU-landet Sverige kan omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett, oavsett var i världen dennes verksamhet är etablerad. Även om en företagare inte är etablerad i Sverige, är det tillräckligt för att denne ska omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett att vederbörande gör en tillfällig, enstaka omsättning här. Det är således naturligt att de särskilda regler om faktureringsskyldighet som stipuleras i 11 kap. ML i första hand följer omsättningens placering, så att svensk skattemyndighet (SKV) tilldelas primärt kontrollansvar över dokumentationen av omsättningar inom (Sverige). Därför ändrades denna faktureringsskyldighet enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134 (prop. 2003/04:26), från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

- Förändringen 2004 av faktureringsskyldigheten enligt ML krävdes på grund av det s.k. faktureringsdirektivet 2001/115/EG, vilket ersattes av det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU och återfinns i artiklarna 217-240 i mervärdesskattedirektivet. Numer föreligger således faktureringsskyldighet enligt ML inte bara för skattepliktiga omsättningar, utan även för omsättningar som undantas från skatteplikt. Undantag från faktureringsskyldighet i sistnämnda fall förekommer endast enligt den uttömmande uppräkningsen i 11 kap. 2 § ML av vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Där anges också att faktureringsskyldigheten enligt ML inte heller omfattar internationell personbefordran [se nedan angående 5 kap. 9 § första st.]. I artikel 380 i mervärdesskattedirektivet anges att Sverige får, på de villkor som gällde vid EU-anslutningen 1995, fortsätta tillämpa undantag från mervärdesbeskattning för bl.a. de tillhandahållanden som anges i mervärdesskattedirektivets bilaga X del B 10, där persontransport inklusive passagerarbagage etc. anges [jfr prop. 2003/04:26 s. 65 och 66; se D2 under Internationella affärer och moms ang. 5 kap. 9 § första st.].

De särskilt uppräknade undantag från skatteplikt i 3 kap. som också undantas från de särskilda reglerna om faktureringsskyldighet i 11 kap. ML är följande:

- undantag från skatteplikt på fastighetsområdet (3 kap. 2 §),
- undantag från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4 §),
- undantag från skatteplikt för utbildning (3 kap. 8 §),
- undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel (3 kap. 9 §),
- undantag från skatteplikt för försäkringstjänster (3 kap. 10 §),
- undantag från skatteplikt inom kulturområdet (3 kap. 11 §),
- undantag från skatteplikt inom idrottsområdet (3 kap. 11 a §),
- undantag från skatteplikt av tjänster som avser införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1),
- undantag från skatteplikt av omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §),
- undantag från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut mot recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlåning eller försäljning (3 kap. 23 § 2),
- undantag från skatteplikt avseende modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3),
- undantag från skatteplikt för lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5), och
- undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vars verksamheter inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna (3 kap. 23 a §).
[11 kap. 2 § första men. ML]

Sedan det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU – i de delar som berörs här – genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013 är huvudregeln alltså att faktureringsskyldighet enligt ML föreligger vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer (prop. 2011/12:94 s. 30). I enlighet med huvudregeln är således en beskattningsbar person inte skyldig att ge en faktura det innehåll som stipuleras i 11 kap. 8 § ML vid omsättningar till personer som inte är beskattningsbara personer (utan t.ex. privatpersoner), utan det räcker att innehållskravet på verifikat enligt 5 kap. 7 § BFL uppfylls. I vissa särskilt angivna fall omfattas dock en omsättning inom landet till fysisk person som är privatperson av de särskilda reglerna om faktureringsskyldighet i ML, nämligen vid omsättning av

- nya transportmedel till en privatperson i annat EU-land (jfr AB3 under Internationella affärer och moms);
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande; och
- av varor från annat EU-land till privatpersoner i Sverige (distansförsäljning).
[11 kap. 1 § andra st. ML]

I det sistnämnda fallet får nämnas att faktureringsskyldighet enligt ML infördes 2013 genom SFS 2012:342 vid distansförsäljning av varor från en säljare i annat EU-land till köpare i Sverige som är privatpersoner [jfr AA2 c) under Internationella affärer och moms]. Samtidigt upphävdes faktureringsskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till köpare i ett annat EU-land [jfr AB2 b) under Internationella affärer och moms], eftersom faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas på grund av att omsättningen sker där och inte i Sverige i sådana fall (prop. 2011/12:94 s. 40).

- Är företagaren utländsk beskattningsbar person och således inte etablerad i Sverige, men skattskyldig enligt ML för omsättning här, ska den utländska beskattningsbara personen utse ett ombud i Sverige för sin momsredovisning här, om inte denne hör hemma i annat EU-land eller Sverige har särskild överenskommelse med vederbörandes hemland motsvarande EU-rättsliga regler om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. I sistnämnda fall är det valfritt för den utländska beskattningsbara personen att utse momsombud i Sverige. Om momsombud är obligatoriskt eller sådant ombud har utsetts frivilligt, ska ombudet vara befullmäktigat och godkänd av SKV och underlag för kontroll av momsredovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet (6 kap. 2 och 3 §§ SFL). Sistnämnda krav på underlag för kontroll av momsredovisningen gäller således även om den utländska beskattningsbara personen inte är bokföringsskyldig i Sverige enligt BFL.

Om en omsättning av vara eller tjänst, som omfattas av de särskilda reglerna om faktureringsskyldighet i ML, undantas från skatteplikt, ska säljarens faktura innehålla en hänvisning till

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller

- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.
[11 kap. 8 § 12 ML]

När köparen av en vara eller en tjänst är skyldig att betala mervärdesskatten i stället för säljaren (omvänd skattskyldighet), ska säljarens faktura innehålla uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*.
[11 kap. 8 § 13 ML]

- Om det är fråga om försäljning av varor till annat EU-land, ska, i enlighet med 11 kap. 8 § 12 ML och SKV:s ställningstagande, säljaren i fakturan ange uppgiften a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”. [SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2]
- Om det är fråga om försäljning av tjänster till annat EU-land och köparen i det andra EU-landet är skyldig att betala moms i stället (omvänd skattskyldighet), ska, i enlighet med 11 kap. 8 § 13 ML, säljaren i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar, men framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land gör så. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.). [SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.3; prop. 2011/12:94 s. 44. Se även rådets direktiv 2010/45/EU om ändring av mervärdesskattedirektivet vad gäller regler om fakturering.]

Det är alltid den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten som ska säkerställa att faktura utfärdas, när de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML aktualiseras, varvid denne också är den som utfärdar fakturan, om inte vederbörande utnyttjar någon av möjligheterna att i stället se till att köparen upprättar fakturan, s.k. självfakturering (eng., *self-billing*) eller se till att en tredje person ombesörjer att fakturan utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng., *outsourcing*) [11 kap. 1 § första st. ML; prop. 2003/04:26 s. 56-61 och 117]. För att köparen ska få utfärda fakturan – självfakturering – förutsätts att det finns

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
 2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.
- [11 kap. 4 § ML]

Genom att det nya faktureringsdirektivet implementerades i ML genom SFS 2012:342 slopades beträffande självfakturering den tidigare begränsningen i 11 kap. 4 § av innebörd att självfakturering enbart var möjlig avseende *omsättningar inom landet*. Numer kan köparen självfakturera i enlighet med de särskilda faktureringsreglerna i ML avseende såväl omsättningar inom landet som omsättningar utomlands, bara villkoren enligt ovan är uppfyllda. Det innebär att självfakturering enligt 11 kap. 4 § ML är tillämplig även på omsättningar som görs utanför EU, dvs. vid export. Lagstiftaren betonar dock för sådana fall att det kan finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land utanför EU där omsättningen görs. (prop. 2011/12:94 s. 55 och 91). Genom det nya faktureringsdirektivet infördes en ny artikel i mervärdesskattedirektivet, artikel 219a. Huvudregeln däri, artikel 219a.1, innebär att faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten anses omsatt ska tillämpas, vilket gäller såväl vid nationell som gränsöverskridande handel (jfr även ovan sagda ang. s.k. distansförsäljning mellan Sverige och annat EU-land) Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra faktureringsreglerna enkla att tillämpa, då näringsidkarna alltid måste ta ställning till i vilket land omsättningen görs. För att underlätta administrativt vid EU-handel ska huvudregeln dock inte gälla om säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen sker utan medverkan av ett fast etableringsställe där, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). I dessa fall ska säljaren i stället, enligt artikel 219a.2, tillämpa faktureringsreglerna i det EU-land där denne är etablerad, dvs. har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs. Om säljaren är en sådan beskattningsbar person som saknar säte och fast etableringsställe, ska denne i det aktuella fallet i stället tillämpa reglerna i det land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas. Undantaget från huvudregeln gäller dock inte om köparen utfärdar fakturan (självfakturering), då det i sådana fall är enklast för köparen att följa reglerna i omsättningslandet (prop. 2011/12:94 s. 33 och 34). Då en svensk köpare som är beskattningsbar person självfakturerar gäller således följande beträffande vilka faktureringsregler som är tillämpliga vid förvärv från utlandet:

- Om det är fråga om förvärv av en tjänst som avses i 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land eller tredje land, är köparen skattskyldig om denne är beskattningsbar person etc. och omsättningen anses ske här (1 kap. 2 § första st. 2 ML), varför den omfattas av faktureringsreglerna i ML om köparen självfakturerar.

- Om det är fråga om ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige, och köparen självfakturerar, gäller däremot faktureringsreglerna i det andra inblandade EU-landet, eftersom omsättningen anses ske där.

[Jfr under Internationella affärer och moms].

Om självfakturering tillämpas, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering*.

[11 kap. 8 § 11 ML]

För övrigt noteras att om det är möjligt för en beskattningsbar person som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster att tillämpa förfarandet för de s.k. särskilda ordningarna, i stället för de allmänna reglerna i ML och SFL, och denne väljer att göra så, ska vederbörande på elektronisk väg lämna en särskild mervärdesskattedeclaration till SKV, om Sverige är den s.k. identifieringsstaten. Om den s.k. konsumtionsstaten är ett annat EU-land, vidarebefordrar SKV deklaraionsuppgifter och betalning av moms till dit [se under Internationella affärer och moms]. Det är i sådant fall konsumtionsstaten som är beskattningsland, och som ska avgöra om skatten är korrekt. Därför räcker det med att beskattningsunderlaget m.m. ange i fakturan, medan kravet på uppgift om momsbeloppet inte upprätthålls, enligt 11 kap. 8 § 10 ML. Både identifieringsstaten och konsumtionsstaten får begära att få tillgång till erforderligt underlag för beskattning och kontroll (prop. 2013/14:224 s. 124).

Deklarationsskyldighet

Bestämmelser om redovisning av moms finns i 26 kap. SFL, i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Ytterligare bestämmelser om redovisningen av moms finns i 13 kap. 6-28 a §§ ML [13 kap. 1 § ML (enligt SFS 2014:940)].

Deklarationsskyldigheten fullgörs genom att en skattedeclaration lämnas. Skattedeclaration är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration) och arbetsgivardeklaration. En momsdeklaration ska lämnas till SKV av:

- den som är skattskyldig enligt ML (7 kap. 1 § första st. 3 ML);
- beskattningsbar person som gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms (7 kap. 1 § första st. 4 SFL);
- utländsk beskattningsbar person som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML (7 kap. 1 § första st. 5 SFL);
- utländsk beskattningsbar person från annat EU-land som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, och som varken omfattas av det elektroniska förfarandet för unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet (7 kap. 1 § första st. 6 SFL); och
- den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML (7 kap. 1 § första st. 8 SFL).

[26 kap. 2 § 2-4 SFL]

Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska, som nämnts, senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en *särskild skattedeclaration* till SKV, och det ska ske för varje sådant UIF (26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL). Den som är skattskyldig för import av vara redovisar moms till Tullverket, men redovisar från och med 2015 sådan moms i momsdeklarationen till SKV om vederbörande är momsregistrerad (se under Internationella affärer och moms).

Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive UIF och import av vara från TL för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr, tre kalendermånader. Redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr. För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal (26 kap. 10-12 §§ SFL). Momsdeklaration (MVD) lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret (26 kap. 26 och 30 §§ SFL).

Om beskattningsunderlag över 40 miljoner kr		Om beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr	
MVD till SKV senast	för redovisningsperioden	MVD till SKV senast	för redovisningsperioden
26 februari	Januari	12 februari	Oktober-december
26 mars	Februari		
26 april	Mars		
26 maj	April	12 maj	Januari-mars
26 juni	Maj		
26 juli	Juni		
26 augusti	Juli	17 augusti	April-juni
26 september	Augusti		
26 oktober	September		
26 november	Oktober	12 november	Juli-september
27 december	November		
26 januari	December		

Sista deklarationsdag är också sista dag att betala moms (62 kap. 3 § första st. SFL). Utgående moms – ingående moms=positivt belopp för perioden och således moms att betala. Om redovisning av överskjutande ingående moms (utgående moms – ingående moms=negativt belopp för perioden) sker i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i denna månad. Överskjutande ingående moms som redovisas senare ska registreras den dag då redovisning senast ska lämnas (61 kap. 4 § SFL).

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon regel om när redovisningen ska ske till skillnad från ML, där det i huvudreglerna för när utgående respektive ingående moms ska redovisas anges i 13 kap. 6 § 1 respektive 16 § 1 ML att så ska ske för den redovisningsperiod under vilken omsättning respektive förvärv har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Utgående respektive ingående moms på förskott eller a conton för beställd vara eller tjänst ska redovisas i den redovisningsperiod under vilken förskotts- eller a conto-betalningen har mottagits respektive lämnats enligt 13 kap. 6 § 3 resp. 16 § 2 ML (se även 1 kap. 3 § andra st. ML). Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms respektive inkomstskatt – se SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80.

Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

En periodisk sammanställning (PS), och inte bara momsdeklarationen, ska lämnas för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av varor eller tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har:

- sålt en vara och omsättningen undantas från skatteplikt på grund av att köparen har åberopat ett giltigt VAT-nummer och varan har transporterats till denne i ett annat EU-land (3 kap. 30 a § ML);
- överfört en vara från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EU-land;
- sålt en tjänst och omsättningen föranleder inte skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den, enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) för placeringen av omsättning av tjänster, skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land, om denne är skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet.

En PS ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad. [35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841]

IV) ÖVERSIKTLIGT OM SKATTEPLIKT, UNDANTAG, SKATTESATSER OCH FAKTURAUPPGIFT

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster enligt nedan (3 kap. 1 § första st. ML). Normalmomssats, 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML; reducerad momssats, 12 resp. 6 % enligt andra resp. tredje st. i lagrummet. Tillämplig momssats anges i faktura (11 kap. 8 § 9), men inte vid omvänd skattskyldighet (11 kap. 8 § 6 och 8 a §). [Huvudregeln om fakturainnehåll=11 kap. 8 § ML; förenklad faktura berörs inte.]

A Tillgångsöverlåtelse

Omsättning av varor och tjänster i alla former och tillvägagångssätt: **momssats, 25 %** (7 kap. 1 § första st.).

B Fastighetsområdet

Upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetsstillbehör; omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken; upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete; upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel; upplåtelse av förvaringsboxar; upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter; upplåtelse för djur av byggnader eller mark; upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik; upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer; och upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast* eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen (3 kap. 3 § första st. 1-3, 5-9 och 11-12). Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. (3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap.). **Momssats 25 %**. [*Undantag från skatteplikt gäller dock enligt 3 kap. 2 § för upplåtelse av plats för mast på hustak (prop. 2013/14:1 s. 476) – jfr b.] Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet: **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 1; 3 kap. 3 § första st. 4).

C Personliga tjänster, rättigheter och kommunikation m.m.

Konsulter, advokater, revisorer, arkitekter, ingenjörer och reklamverksamhet etc. Även bankers etc. rådgivning, notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra st.). Skönhetsvård, friskvård, rekreation, hälsohem och servicehus samt fotvårdsspecialister (utom medicinskt betingad fotvård – jfr c). Vård av djur, godsbefordran och utbildning när uppdragsgivaren själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning), om utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedrivna egen utbildning som är skattefri enligt c. **Momssats 25 %**.

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk: **momssats 6 %**, men 25 % om det är fråga om det är fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnär framförande av litterärt eller konstnärligt verk: **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 8 och 9). Personbefordran (utom sådan där resemomentet har en underordnad betydelse – jfr D): **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 11).

D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel

Kultur och nöjen, m.m.: **momssats 25 %**. Personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. tåg inom nöjesfält – jfr C: **momssats 25 %** (7 kap. 1 § första st. jämförd med tredje st. 11). Restaurang- och cateringtjänster: **momssats 12 %**, men 25 % för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra st. 5). Livsmedel: **momssats 12 %**, men 25 % för spritdrycker, vin och starköl och för annat vatten än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning (7 kap. 1 § andra st. 4). Omsättning av bildkonstverk (tavlor m.m., skulpturer, handvävda tapisserier och väggbonader) enligt vissa s.k. KN-nummer (KN=kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang), om de omsätts av upphovsmannen eller dennes dödsbo: **momssats 12 %**, men 25 % om konstnären arbetar via bolag som äger alstren (7 kap. 1 § andra st. 2). Import av konstverk och samlarföremål enligt vissa s.k. KN-nummer samt antikviteter som är mer än 100 år gamla (och som inte är konstverk eller samlarföremål): **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 3).

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 5). Bibliotek eller museum som enbart i ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § tredje st. 6 och 3 kap. 11 § 2 och 4). Tillträde till och förevisning av djurparker (7 kap. 1 § tredje st. 7). Annan än staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att, genom korttidsupplåtelse av lokal/anläggning, utöva idrott (7 kap. 1 § tredje st. 10 och 3 kap. 3 § första st. 10 och 11 a § – jfr b). **Momssats 6 %**. Program och kataloger för verksamheter enligt 7 kap. 1 § tredje st. 5, 6, 7 eller 10: **momssats 6 %**, men 25 % om program eller katalog helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och undantag från skatteplikt om de är för egen verksamhet som undantas från skatteplikt, t.ex. museum etc. (3 kap. 18 § – jfr d) och ej helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam – jfr d (3 kap. 18 §) [7 kap. 1 § tredje st. 2]. Böcker, tidningar etc.: **momssats 6 %**, men undantag för vissa periodiska publikationer (jfr d) [7 kap. 1 § tredje st. 1]. ML. Radiotidningar eller kassettidningar och kassetter, annat tekniskt medium som innehåller uppläsning av bok (eller annat som omfattas av 7 kap. 1 § tredje st. 1): **momssats 6 %**, men undantag för radiotidning eller kassettidning om undantagen periodisk publikation – jfr d (3 kap. 17 §) [7 kap. 1 § tredje st. 3]. Vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annat gör skrift eller information tillgänglig för särskilt läshandikappade: **momssats 6 %**, men undantag för omsättning av varan vid vård – jfr c (3 kap. 4 §) [7 kap. 1 § tredje st. 4].

Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster samt uppgift i faktura om undantag från skatteplikt

Under a-d anges, begränsat till 2-25 §§ i 3 kap. ML, var de regler om undantag från skatteplikt återfinns, vilka ska avgränsas från exempel på skattepliktiga omsättningar under A-D. Här anges om viss regel utgör okvalificerat eller kvalificerat undantag vid omsättning inom landet (10 kap. 11 § första st. ML) samt om stöd för det ska lämnas i säljarens faktura (11 kap. 2 § första men. ML), när denne omfattas av de särskilda faktureringsreglerna i ML, varvid enbart relevant bestämmelse i ML eller, i förekommande fall, i mervärdesskattedirektivet då anges.

a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

- Undantag för överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 §): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 25 § ML eller artikel 19 (varor)/artikel 29 (tjänster) i mervärdesskattedirektivet.

- Undantag för överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. av anläggningstillgångar) för rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första st. 1 ML): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 24 § ML eller artikel 136 i mervärdesskattedirektivet.

[Undantaget enligt 3 kap. 24 § omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken varan förvärvats undantagits enligt 3 kap. 21 § eller, om varan importerats hit, om importen undantagits enligt 3 kap. 21 §.]

b Undantag på fastighetsområdet

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att omsättningar i form av fastighetsöverlåtelser eller av överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

[Se B ang. 'undantag från undantaget' enligt 3 kap. 3 §, dvs. fall av skatteplikt på fastighetsområdet.]

- Tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen (3 kap. 23 § 6): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 6 ML.

c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m.

- Sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4-7 §§): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vars verksamheter inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, framför allt fristående skattefria vårdgivare (3 kap. 23 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Läkemedel som är receptbelagda eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning (3 kap. 23 § 2): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Utbildning i grundskola, gymnasium och högskola, om anordnad av det allmänna etc. (3 kap. 8 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel samt försäkringstjänster (3 kap. 9 § samt 10 §): okvalificerat undantag*; ej krav på uppgift i fakturan.

- Sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1): okvalificerat undantag*; i fakturan anges 3 kap. 23 § 1 ML eller artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

- Investeringsguld (3 kap. 10 a-10 c §§): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 10 a § ML eller artikel 198 i mervärdesskattedirektivet.

- Guld om levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 7 ML eller artikel 152 i mervärdesskattedirektivet.

- Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 §, 21 a § och 22 §): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 21 §, 21 a § eller 22 § ML.

- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 4 ML.

[*Jfr även BB (3 kap. 23 § 1)/D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §) under Internationella affärer och moms.]

d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott

- Kulturområdet, vissa omsättningar (3 kap. 11 § 1-6): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Massmedieområdet, särskilt angivna omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§): okvalificerade undantag, utom framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc. vilka är kvalificerat undantagna och kräver uppgift i fakturan, 3 kap. 19 § första st. 2 ML; ej krav på uppgift i fakturan avseende införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1) och avseende omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §).

- Lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening som inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att utöva idrott - jfr D (3 kap. 11 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

V) VISSA BRANSCHER OCH FRÅGOR

Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Beskattningsunderlaget för moms avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter utgörs ibland av vinstmarginalen, i stället för varans pris som annars gäller som beskattningsunderlag för omsättningen enligt ML:s allmänna bestämmelser. De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 9a kap. ML (jfr även artiklarna 311-343 i mervärdesskattedirektivet) berörs inte närmare här, men följande får noteras översiktligt:

- En vara är att anse som begagnad i förevarande sammanhang redan genom brukande, varför t.ex. en begagnad bil inte definieras som motsatsen till ett nytt transportmedel (9 a kap. 4 § ML; jfr AA3 och AB3 under Internationella affärer och moms).
- En beskattningsbar återförsäljare (Åf) av en begagnad vara, konstverk, samlarföremål eller antikvität (9 a kap. 8 § ML) kan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, om varan levererats till denne inom EU av:
 - a) någon annan än en beskattningsbar person;
 - b) en beskattningsbar person som redovisar VMB-moms här eller i annat EU-land;
 - c) en beskattningsbar person vars omsättning undantogs från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller motsvarande bestämmelser i annat EU-land;
 - d) en konstnär som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML (se nedan); eller
 - e) en beskattningsbar person i annat EU-land, om vederbörande undantogs från mervärdesskatt enligt bestämmelser om små företag i artiklarna 282-292 i mervärdesskattedirektivet i det landet och förvärvat vara utgjorde anläggningstillgång hos den beskattningsbara personen. [9 a kap. 1 § första st. ML]
- VMB omfattar inte omsättning av nya transportmedel förvärvade genom unionsinternt förvärv (UIF) [9 a kap. 1 § andra st. ML; jfr AA3 under Internationella affärer och moms].
- Åf kan, om VMB är tillämpligt, fritt välja mellan att tillämpa VMB eller ML:s allmänna bestämmelser på sin vidareförsäljning (9 a kap. 3 § ML).
- Om Åf väljer VMB får denne inte debitera VMB-moms öppet (9 a kap. 16 § ML), vilket innebär avdragsförbud hos köparen (9 a kap. 13 § ML).
- Vid tillämpning av VMB i 9 a kap ska Åf i fakturan ange, som nämnts, den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
 - b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk,* eller
 - c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*
 [11 kap. 8 § 16 ML; jfr AA1 under Internationella affärer och moms]

Avslutningsvis noteras att om det är fråga om en omsättning av ifrågavarande slag av vara till en plats utanför EU (tredje land), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr AA1 och BB under Internationella affärer och moms]

VMB: viss resebyråverksamhet

Även beträffande s.k. resetjänster som tillhandahålls av resebyråer förekommer VMB, i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc., vilket i så fall följer av 9 b kap. ML (jfr även artiklarna 306-310 i mervärdesskattedirektivet). De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) för resebyråer berörs inte närmare här, men följande noteras översiktligt:

- Om en resebyrå i eget namn säljer resor och därvid köper in åtminstone en underliggande vara eller tjänst som kommer resenären direkt till godo, tillhandahåller resebyrån en s.k. resetjänst och blir skyldig att tillämpa 9 b kap. och VMB. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML).
- Valfrihet att tillämpa VMB eller allmänna bestämmelser på omsättningen av resetjänsten föreligger för resebyrån, om resenären har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet (9 b kap. 6 § ML).
- När resebyrån tillämpar VMB för resetjänsten, har den alltid rätt att välja om VMB-momsen ska debiteras öppet eller inte i fakturan (9 b kap. 5 § första st. ML). Om köparen av resetjänsten är en

beskattningsbar person gäller ML:s allmänna bestämmelser om en fakturas innehåll, dvs. 11 kap. 8 §, för rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms rätt att lyfta moms (9 b kap. 5 § andra st. ML).

- Vid tillämpning av VMB ska resebyrån, som nämnts, i fakturan ange uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[11 kap. 8 § 15 ML]

Avslutningsvis får nämnas att en resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML). Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4 och nollbeskattas (varvid VMB-momsen således blir noll), dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt 5 kap. 1 § första st. eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § andra st. första men. ML) [se, ang. placeringen av omsättningen av en resetjänst, under Internationella affärer och moms]. För övrigt noteras följande för en resa som sker både inom och utom EU: Om förvärven som resebyrån gör för att sälja resetjänsten avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller exportbestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU (9 b kap. 4 § andra st. andra men. ML).

Konstnär (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst

Om en konstnärns omsättning av egen bildkonst (enligt 9 a kap. 5 § ML) understiger 300 000 kr exklusive moms för beskattningsåret, är konstnären i sådan del av sin verksamhet inte momsskyldig. Denne kan ansöka hos SKV om att bli skattskyldig för moms i den delen av sin verksamhet, oavsett beskattningsunderlagens storlek. SKV:s beslut gäller då till utgången av det andra året efter det är under vilket beslutet fattades (1 kap. 2 a och 2 b §§ ML).

Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.

Den 1 januari 2014 förenklades, genom SFS 2013:954, reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse, genom att ett ansökningsförfarande inte längre krävs enligt huvudregeln i 9 kap. 1 §, utan ansökan hos SKV krävs numer bara vid s.k. uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML (prop. 2013/14:1 s. 466, 472, 473 och 474). I princip är förutsättningarna för frivillig skattskyldighet, för uthyrning av en verksamhetslokal etc. (för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms), att:

- fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättsinnehavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper anger utgående moms i en faktura till hyresgästen för sin uthyrning eller upplåtelse (frivillig skattskyldighet) [9 kap. 1 § första st. och 3 kap. 3 § andra st. och tredje st. 1 och 2 ML]; eller
- SKV beslutar om frivillig skattskyldighet efter ansökan därom från en fastighetsägare, ett konkursbo eller en gruppchef i mervärdesskattegrupp, varvid bl.a. särskilda skäl krävs, dvs. att ett s.k. uppförandeskede föreligger (9 kap. 2 § första och tredje st. och 3 kap. 3 § tredje st. 3 ML).

Reglerna om frivillig skattskyldighet berörs inte närmare här, utan det får bara noteras att frivillig skattskyldighet framför allt inte är möjlig beträffande stadigvarande bostad (prop. 2013/14:1 s. 475). Dessutom får nämnas att fastighetsägare numer kan göra s.k. retroaktivt avdrag för ny-, till- eller ombyggnadsmoms, i stället för att korrigera ingående moms genom jämkning (enligt 9 kap. 9-13 §§), även om denne varit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 §, och således inte bara i fall av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln i 9 kap. 1 § (9 kap. 8 § andra st. ML; prop. 2013/14:1 s. 478)

Byggbranschen

En byggmästare kan dels bygga hus som han själv blir ägare till för att sedermera försälja (A), dels utföra byggnadsarbeten på entreprenad, dvs. åt andra än sig själv (B). Särskilt för byggbranschen gäller att denne för att omfattas av mervärdesskatten måste ha minst någon procent utåtriktad omsättning (dvs. av kategori B). Därför gäller särskilt för byggbranschen att för den som enbart har egenregibyggnation (A) i sin verksamhet uppkommer inget något momsmässigt uttag av tjänst, varför vederbörande inte är skattskyldig enligt ML och saknar därmed avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (2 kap. 7 § ML).

En byggmästare med omsättning av båda kategorierna (A+B) uttagsbeskattas för A under själva byggnationen, och redovisning ska ske för den redovisningsperiod under vilken faktura utfärdats. Om byggmästaren har fått betalt i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den period då betalningen har mottagits. Redovisning ska dock ske senast för den period som omfattar den andra kalendermånaden efter den då byggnationen tillhandahållits (13 kap. 14 § ML). Under vissa förutsättningar omfattas, som nämnts, byggtjänster

mellan beskattningsbara personer av omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML). I så fall ska byggmästaren i fakturan till beställaren ange att moms inte debiteras, varvid uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* ska anges i fakturan (11 kap. 8 § 13 ML).

I sammanhanget får nämnas att fastighetsägare med verksamheter som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, t.ex. bostadsbolag, uttagsbeskattas momsmässigt för byggtjänster etc. som de utför med egna anställda, om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kr, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna (2 kap. 8 § ML). I dessa fall kan fastighetsägaren för uttagsmomsen använda lönekostnaderna (inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader) som beskattningsunderlag, i stället för de nedlagda kostnaderna etc. (7 kap. 5 § första och andra st. ML).

Investeringsvaror

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, återfinns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. Med avdrag för ingående moms jämställs återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML (8 a kap. 1 § ML).

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § första st. 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses under 2 ovan företagits och ett avdrag som avses under 3 ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses under 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML anses som tillgångar som avses under 1 ovan.

[8 a kap. 2 § ML; se även artikel 189 a) i mervärdesskattedirektivet]

Investeringsvarorna berörs inte närmare här, men det får noteras för sammanhanget att en vara som inte ska användas varaktigt i verksamheten, utan införskaffas för att säljas vidare, är inte en investeringsvara. För sådana varor gäller de allmänna bestämmelserna i ML eller – om varan är begagnad, konstverk, samlarobjekt eller antikvitét – VMB (se ovan).

Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag

Schematiskt kan situationer med momsmässig uttagsbeskattning (2 kap. 5 § första st. 3 ML) respektive avdragsrätt (eller återbetalningsrätt) för ingående moms avseende personbilar och motorcyklar (8 kap. 15 och 16 §§ ML) beskrivas enligt följande:

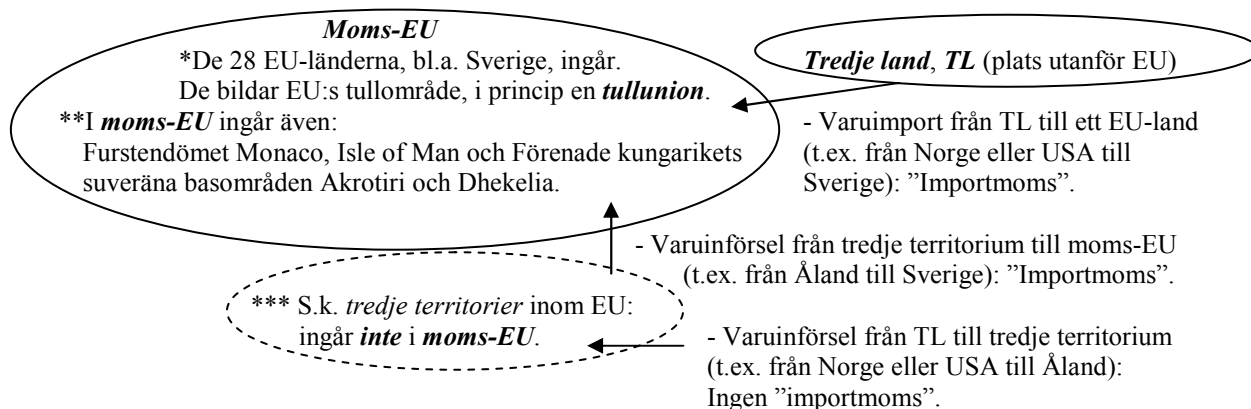
Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning	...bilhandlare	...andra verksamheter.
Avdragsrätt för - inköp - hyra - driftkostnad	100 % 100 % 100 %*	100 % 50 % 100 %*	0 % 50 % 100 %*
Uttag om bilen är - inventarium? - förhyrd?	Ja Ja	Ja Nej	Nej Nej

* Ingen begränsning av avdragsrätten för ingående moms på driftkostnader om fordonet används åtminstone delvis i verksamhet som medför skattskyldighet, förutsatt att det utgör inventarium i verksamheten eller har förhys för användning i denna (8 kap. 16 § första st. 1 och andra st. första men. ML).

Internationella affärer och moms

1) IMPORT SAMT UNIONSINTERNT FÖRVÄRV AV VARA, OMSÄTTNING AV VARA TILL ANNAT EU-LAND, EXPORT AV VARA TILL TREDJE LAND (TL) OCH OMSÄTTNING AV TJÄNSTER TILL ELLER FÖRVÄRV AV TJÄNSTER FRÅN ANNAT EU-LAND ELLER TL

Import



*EU:s medlemsländer med respektive landkod inom parentes:

Belgien (BE), Bulgarien (BG), Cypern (CY), Danmark (DK), Estland (EE), Finland (FI), Frankrike (FR), Grekland (EL), Irland (IE), Italien (IT), Kroatien (HR), Lettland (LV), Litauen (LT), Luxemburg, (LU), Malta (MT), Nederländerna (NL), Polen (PL), Portugal (PT), Rumänien (RO), Slovakien (SK), Slovenien (SI), Spanien (ES), Storbritannien (GB), Sverige (SE), Tjeckien (CZ), Tyskland (DE), Ungern (HU) och Österrike (AT).

**Vid tillämpningen av ML likställs Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia med EU eller EU-land (1 kap. 10 a § andra st. ML). Transaktioner med ursprung i eller avsedda för:

- Furstendömet Monaco ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,
- Isle of Man ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,
- Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern (1 kap. 10 c § ML).

*** Dessutom ska moms betalas såsom för import när en vara införs till ett EU-land från ett s.k. *tredje territorium* inom EU. Med ett tredje territorium förstås:

1. berget Athos,
2. Kanarieöarna,
3. de franska territorier som avses i artiklarna 349 och 355.1 i FEUF,
4. Åland,
5. Kanalöarna,
6. ön Helgoland,
7. territoriet Büsingen,
8. Ceuta,
9. Melilla,
10. Livigno,
11. Campione d'Italia,
12. de italienska delarna av Luganosjön.

Territorierna i 1-5 ovan ingår i EU:s tullområde medan de i 6-12 inte ingår där (1 kap. 10 b § ML).

Import – förtullning (varors övergång till fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.

Införsel av varor till EU benämns i ML import. EU är en tullunion med gemensamma tulltaxor. Varor som importeras till EU:s medlemsländer ska likställas momsmässigt med varor producerade inom EU, genom att

importören betalar moms vid förtullningen, som benämns att varan övergår till fri omsättning. Genom att ”importmoms” erläggs kan sådana varor därefter – i likhet med varor producerade inom EU – levereras utan tullmyndigheternas gränskontroller mellan EU-länderna. Momssatsen på import är den momssats som gäller enligt moms lagstiftningen i respektive EU-land som är första bestämmelseort inom EU för importen.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom moms enligt ML, samt inklusive bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i Sverige plus bikostnaderna fram till någon annan bestämmelseort inom Sverige eller annat EU-land, om sådan ort är känd vid förtullningen, enligt fraktsedeln eller annan transporthandling avseende importen till Sverige [1 kap. 5 § och 7 kap. 8 § ML; 13 b § mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF].

Undantag från skatteplikt vid import

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även import av varan undantagen från skatteplikt (ingen ”importmoms”). [3 kap. 1 § andra st. ML]

Undantag för viss import

Enligt 3 kap. 30 § ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt

1. 3 kap. 30 a § första stycket 2, 3, 3 a eller 4 eller andra st. ML, eller
2. 3 kap. 30 a § första st. 1 eller fjärde st. ML, om importören
 - a) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,
 - b) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i det EU-land dit varan överförs eller det registreringsnummer till mervärdesskatt som köparen av varan har i ett annat EU-land än Sverige, och
 - c) har, innan varan övergår till fri omsättning, inkommit till Tullverket med bevisning om att varan är avsedd att transporteras eller sändas till ett annat EU-land.

Registreringsnumren i 2 a och b ovan ska anges vid den tidpunkt då skattskyldighet skulle ha inträtt enligt 1 kap. 5 § om importen hade varit skattepliktig. Angående 2 c ovan gäller kravet på bevisning endast om Tullverket begär sådan.

Från skatteplikt undantas dessutom import av

1. gas som
 - a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,
 2. el, eller
 3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.
- [3 kap. 30 § ML]

Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.

Om en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium (dvs. varan övergår till fri omsättning här), ska denne betala mervärdesskatt i Sverige på sådan *import* (1 kap. 2 § första st. 6 och 19 §§ ML). För övrigt gäller från och med 2015 att ”importmoms” tas ut av Skatteverket (SKV) för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alljämt är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51). [Dessa regler behandlas mer utförligt i avsnitt 2 i kapitlet Tull och punktskatter.]

Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen

Vid import kan momsen antingen betalas kontant vid förtullningen eller i efterhand när en tullräkning har ställts ut. En förutsättning för att momsen ska få betalas i efterhand är att importören vid importen av varan

använder ett kreditstillstånd, dvs. ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand. En importör kan använda sig av ett eget kreditstillstånd eller ett ombuds kreditstillstånd (prop. 2013/14:16 s. 16). Importören kan således anlita ett ombud för förtullningen: ett direkt ombud, som handlar i importörens namn för dennes räkning, eller ett indirekt ombud, som handlar i eget namn för importörens räkning (prop. 2013/14:16 s. 24). I huvudsak kan det därmed uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala tull och moms:

1. Importören är gäldenär för tull och moms för en import. Situationen uppkommer när importören deklarerar importen själv eller med hjälp av ett direkt ombud utan att ombudets kreditstillstånd används.
2. Importören är gäldenär men ett ombud åtar sig gentemot Tullverket att fullgöra importörens betalningsskyldighet avseende tull och moms. Situationen uppkommer i de fall importören anlitar ett direkt ombud som deklarerar importen och ombudets kreditstillstånd används.
3. Importören och ombudet är solidariskt betalningsansvariga för tull och moms. Situationen uppstår i de fall importören anlitar ett indirekt ombud som deklarerar importen (prop. 2013/14:16 s. 25).

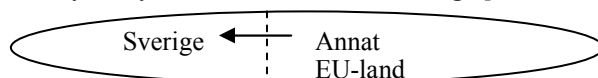
Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd

Inom EU-rätten finns det regler om s.k. enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd), och sådana tillstånd medger att en importör fullgör deklarations- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importeras till en annan medlemsstat. I de fall enhetstillstånd används vid en import och SKV är beskattningsmyndighet för momsen, ska skatten inte anmälas till Tullverket och Tullverket får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklARATION med skatteredovisning i något annat land (prop. 2013/14:16 s. 33).

Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land

Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)]



- Med s.k. unionsinternt förvärv av varor (UIF) avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som – faktiskt (fysiskt) – försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick. En sådan gränsöverskridande varuförsäljning från ett EU-land till ett annat delas upp i två i princip fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv, ett UIF, som beskattas där efter det landets regler. Konstruktionen ska säkerställa att vardera EU-landets skattesuveränitet behålls, och att de i princip självständigt kan fatta beskattningsbeslut. Gränskontroll för skatteändamål avseende varuhandeln mellan EU-länderna har slopats. I stället anger säljaren av varan i sina fakturor köparens momsregistreringsnummer – VAT-nummer [eng. *value added tax* (VAT)] – vilket är person- eller organisationsnummer inlett med landkod. Då nollbeskattas säljarens omsättning, medan köparen betalar beräknad utgående moms för sitt UIF i mottagarlandet (artiklarna 2.1 b, 20 första st., 40 och 200 i mervärdesskattedirektivet; 2 a kap. 2 § 1 och 2 ML; prop. 1994/95:57 s. 77 och 78).
- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning av en vara, men inte inom landet (Sverige) utan i ett annat EU-land, ska *förvärvaren* av varan *betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om denne här gör ett motsvarande skattepliktigt UIF av varan och den utgör lös egendom (1 kap. 2 § första st. 5 som hänvisar till 1 kap. 1 § första st. 2 ML). Principen är att beskattningsbara personer som köper eller annars mottar varor från andra EU-länder ska redovisa dessa i ordinarie momsredovisning. Därför utvidgades vid Sveriges EU-inträde 1995 mervärdesskattningen till att omfatta inte bara omsättning inom landet av varor och tjänster, och import av varor från tredje land (TL), utan också ”gemenskapsinterna” förvärv av varor från andra EU-länder, s.k. GIF (prop. 1994/95:57 s. 82) – benämns genom Lissabonfördraget UIF. UIF träffar normalt en förvärvare som är beskattningsbar person, men beträffande nya transportmedel [se 3) AA3] även en privatperson (2 a kap. 3 § första st. 1 ML). Om varor som är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) sänds av en säljare i annat EU-land till en privatperson i Sverige, är säljaren skattskyldig här för sin omsättning. Det gäller även för en säljare i annat EU-land som bedriver distansförsäljning av varor till privatpersoner i Sverige om sådan försäljning överstiger 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret (1 kap. 13 b § och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML; prop. 1994/95:57 s. 83).

- För övrigt kan ett UIF även bestå i att en beskattningsbar person för sin verksamhet som bedrivs i ett annat EU-land överför en vara därifrån till Sverige (2 a kap. 2 § 3 och 7 § första st. ML). Vidare kan ett UIF föreligga på grund av överföring av vara till Sverige från annat EU-land, även om varan inte härrör från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver i det landet (2 a kap. 2 § 4 och 9 § ML; prop. 1994/95:57 s. 168 och 169). Enligt lagstiftaren torde i många fall reglerna för dessa båda fall av UIF (2 a kap. 7 § första st. respektive 2 a kap. 9 §) innebära en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat (prop. 1994/95:57 s. 169).

Undantag från skatteplikt vid UIF

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även UIF av varan undantagen från skatteplikt. [3 kap. 1 § tredje st. ML]

Vidare undantas från skatteplikt UIF:

- som görs av utländska beskattningsbara personer om de ändå skulle ha rätt till återbetalning av momsen enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer eller
- som görs av utländska beskickningar etc. i Sverige som har sådan rätt till återbetalning (3 kap. 30 d § med hänvisning till 10 kap. 1-3 och 13-13 b §§ samt till 10 kap. 6 och 7 §§ ML).

Varuutförsel från Sverige till annat EU-land



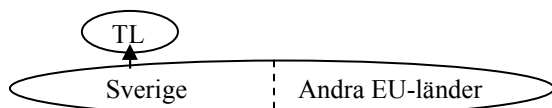
[VAT-nummertekniken avgör att det blir nollbeskattning här. Säljaren anger i fakturan köparens i det andra EU-landet VAT-nummer (se huvudregeln, 3 kap. 30 a § första st. 1 ML).]

- Principerna för mervärdesbeskattning inom inre marknaden bygger på att beskattning ska ske i konsumtionslandet (destinationslandet). Den destinationsprincipen är huvudregel för normal kommersiell varuhandel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder. Privatpersoner förutsätts dock kunna köpa varor fritt i önskat EU-land utan beskattningskonsekvenser när varorna förs hem till det egna EU-landet (undantag gäller för nya transportmedel). Normalt sett mervärdesbeskattas därmed varuförsäljningen inom EU till konsumenter enligt en ursprungsprincip: En privatperson i annat EU-land betalar således – liksom svensk sådan – svensk moms på svenska varor. En säljare som sänder varor till privatpersoner eller andra som inte är skattskyldiga för UIF i annat EU-land ska dock momsregistrera sig i det landet för sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel), om den överstiger ett visst gränslöpp – som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR – under det löpande eller föregående kalenderåret (prop. 1994/95:57 s. 77 och 83 samt artikel 34 i mervärdesskattedirektivet).

Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.

För sammanhanget med såväl import som UIF får även nämnas särskilda bestämmelser som stipulerar skattskyldighet respektive skattefrihet under vissa förutsättningar för omsättning och import av varor, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster m.m. avseende eller i samband med varor som placeras i vissa lager. Här får enbart kort nämnas att sådana lager utgörs av skatteupplag i Sverige, vilka ska godkännas av SKV, samt tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager i Sverige, vilka bestäms enligt EU:s tullkodex. Principen är att omsättning eller import av vissa varor eller av varor som är icke-unionsvaror undantas från skatteplikt när varan är placerad i sådana lager. Moms tas ut först när varan upphör att vara placerad i lagret. Skyldigheten att betala momsen åligger då den som föranleder att varan upphör att vara placerad där (1 kap. 2 § sista st., 3 kap. 1 a § och 9 c kap. 1, 4 och 5 §§ ML). I den mån denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet får vederbörande dra den momsen som ingående skatt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 5 § samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML).

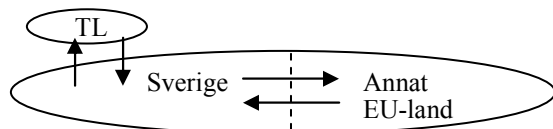
Export av vara till TL



- Samtliga TL har inte moms, *value added tax* (VAT). Vidare har vissa TL s.k. *goods and services tax* (GST). VAT eller GST kan ibland sakna vissa av de för VAT enligt EU-rätten grundläggande beståndsdelarna, där en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på företagets förvärv är central för en neutral skatt (fjärde, femte och sjunde st. i ingressen i mervärdesskattedirektivet och artiklarna 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Företagare i t.ex. EU-landet Sverige ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge, genom att konsumenter i olika TL väljer bort EU som marknad på grund av momsen.

Företagare i olika TL ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge jämfört med t.ex. svenska företagare verksamma inom den inre marknaden, bara för att de inte kan göra avdrag för ingående moms på varor eller tjänster som de köper från t.ex. svenska företag. Därför ska i princip nollbeskattning ske av *export* av en vara till ett TL (1 kap. 10 § och 5 kap. 3 a §§ ML), oavsett om köparen där är företagare eller konsument (privatperson). Det gäller även *export* av en tjänst till ett TL men med begränsad omfattning jämfört med angående varuexport, om köparen är privatperson (1 kap. 10 § och 5 kap. 5 och 6 §§ ML).

Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL



Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; artikel 44 i mervärdesskattedirektivet)

- Beträffande omsättning av tjänst till en beskattningsbar person i annat EU-land eller TL anses den svenska företagaren göra den omsättningen utomlands om köparen saknar fast etableringsställe etc. i Sverige eller tjänsten tillhandahålls fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands. Det följer av huvudregeln för placeringen av omsättningar avseende tjänster (5 kap. 5 § ML) och den allmänna huvudregeln för omsättningsland (5 kap. 1 § första st. ML). Nollbeskattning sker således avseende sådan omsättning av tjänst.
- På motsvarande sätt betalar en beskattningsbar person etablerad i Sverige det andra inblandade EU-landets moms på förvärv av en tjänst som avses i nämnda huvudregeln 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i det andra EU-landet. Det förutsätter att köparen i Sverige antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här som tjänsten tillhandahålls eller att köparen är en beskattningsbar person som varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, men är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML). Jfr 1) a) ovan.
- Om förvärvet av tjänsten sker från ett TL, får den beskattningsbara personen vända sig till skattemyndigheten i aktuellt TL, för att undersöka om s.k. *VAT refund* (återbetalning till utländska företagare) är möjlig där avseende eventuell VAT eller GST som påförts det pris som den utländska företagaren åsatt den förvärvade tjänsten. Annars blir sådan VAT eller GST en del av kostnaderna hos det svenska företaget [se 16 kap. 1 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL].

Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; artikel 45 i mervärdesskattedirektivet)

- En tjänst som tillhandahålls någon i annat EU-land eller TL som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, omfattas av en ursprungsprincip. Dvs., normalt sett betalar sådan köpare i utlandet, i likhet med en svensk privatperson, svensk moms på svenska tjänster, genom att det svenska företaget anses omsätta tjänsten i Sverige och därför måste ta ut moms på omsättningen (5 kap. 6 § ML).
- På motsvarande sätt betalar en privatperson i Sverige som köper en tjänst från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land det landets moms, genom att den utländska beskattningsbara personen inte får nollbeskatta omsättningen enligt motsvarande regel där som motsvarar.
- För övrigt finns det tämligen omfattande *undantag i 5 kap. från huvudregel II*, när köparen av en tjänst är en person i ett TL som inte är en beskattningsbar person (främst privatpersoner):
 - dels beträffande telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster enligt 5 kap. 16 § ML,
 - dels beträffande den katalog över tjänster vilka anges i 5 kap. 17 § första st. 1-9 ML (prop. 2009/10:15 s. 119 och prop. 2013/14:224 s. 133).
- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses tjänsterna omsätta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige (5 kap. 18 § ML). Tillhandahållaren redovisar då svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).

- Beträffande tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (t.ex. privatpersoner), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av sådana tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna: unionsordningen respektive tredjelandsordningen [se nedan under 3].

2) REGELSYSTEMATIKEN FÖR ATT BESTÄMMA OM EN OMSÄTTNING SKA PLACERAS INOM LANDET (SVERIGE) ELLER UTOMLANDS

Huvudregeln i 5 kap. ML för placering av en omsättning – **5 kap. 1 § första st.**

– I huvudregeln anges att det finns bestämmelser i 5 kap. om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet (Sverige), och det är i 2-18 §§ samt i 9 b kap. 4 § första st. (5 kap. 1 § första st. första men.). All annan omsättning anses som omsättning utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men.) – det spelar inte någon roll om *utomlands* syftar på annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Omsättningen av en vara eller tjänst placeras inom landet enligt 5 kap. 2-18 §§ eller 9 b kap. 4 § första st.?

Ja | Omsättningen placeras inom landet (5 kap. 1 § första st. första men.).

Dock utvidgas omsättning utomlands i förhållande till huvudregeln i följande fall:

- 5 kap. 3 a §, export av varor, och 5 kap. 19 §, tjänster i samband med export eller import av varor.

[5 kap. 1 § andra st.]

- Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik utgör aldrig omsättning inom landet, utan utgör alltid omsättning utomlands. Dock utgör omsättning av en vara som sker på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU en omsättning inom landet (Sverige), om avgångsorten är belägen i Sverige. [5 kap. 1 § tredje st. (med hänvisning till 2 b § första st.)]

Nej | Omsättningen placeras utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§

Placeras omsättningen av varan inom landet enligt någon av §§ 2-3?

Ja

Omsättningen av varan anses ske inom landet (5 kap. 1 första st. första men. ML).
- Dock omsättning utomlands: 5 kap. 1 § tredje st. och 3 a §.

Nej

Omsättning av varan anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?

Ja | Placeras omsättningen inom landet enligt den av undantagsreglerna i 7-19 §§ som är tillämplig?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske inom landet (5 kap. 1 första st. första men. ML).
- Dock omsättning utomlands: 5 kap. 19 §.

Nej

Omsättning av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej | Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?

Ja

Huvudregel I gäller (5 kap. 5 §).

Placeras regeln omsättningen inom landet?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske inom landet. (5 kap. 1 § första st. första men. ML).

Nej

Nej

Huvudregel II gäller (5 kap. 6 §).

Placeras regeln omsättningen inom landet?

Ja

Omsättningen av tjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Nej

5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster

Utgångspunkten vid tillämpningen av 5 kap. är hela tiden att pröva placeringen av en omsättning av en vara eller en tjänst utifrån den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st. ML. Emellertid gäller, för att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands, som nämnts ovan, även två särskilda huvudregler i 5 kap.: 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person, respektive 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Genom att huvudreglerna I och II (5 och 6 §§) placeras före undantagsreglerna (7-19 §§) i 5 kap. behöver – i enlighet med principen om *lex specialis* – inte undantagen anges uttryckligen i huvudreglerna. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML (prop. 2009/10:15 s. 97).

5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§

Enligt 5 kap. 4 § ML avses med beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ inte bara den som avses med begreppet enligt 4 kap. 1 §, utan angående placeringen av omsättningen av en tjänst ska en

1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är ekonomisk enligt 4 kap., anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvat,
2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad till mervärdesskatt eller som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig, anses vara en beskattningsbar person.

Punkt 1 avser verksamhet som ligger utanför ML:s tillämpningsområde, t.ex. en myndighet som gör både omsättningar som medför skattskyldighet och omsättningar som ingår som ett led i myndighetsutövning. Punkt 2 avser olika personer som är momsregistrerade, men inte själva gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster, t.ex. ett holdingbolag som registrerats på grund av ett UIF (prop. 2009/10:15 s. 213). Dessutom avser punkt 2 allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund vars verksamheter inte räknas som ekonomiska verksamheter enligt 4 kap. 8 § på grund av att inkomsterna utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL (prop. 2012/13:124 s. 97).

Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML).

- Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregel, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).
- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § **andra st.** andra men. ML).

Placeras omsättningen av en resetjänst inom landet enligt 9 b kap. 4 § första st.?

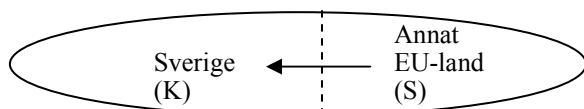


Omsättningen av resetjänsten anses ske inom landet (5 kap. 1 § första st. första men. ML).
- Dock omsättning utomlands helt eller delvis, om **andra st.** i 9 b kap. 4 § med hänvisning till 5 kap. 19 § 4 aktualiseras (5 kap. 1 § andra st. ML).

Omsättning av resetjänsten anses ske utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

3) OLIKA TYPISKA BESKATTNINGSSITUATIONER ANGÅENDE HANDEL MED UTLANDET AVSEENDE VAROR (A-C) ELLER TJÄNSTER (D)

AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land



AA1. K har svenskt VAT-nr som S anger i fakturan till K

Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, nollbeskattas S omsättning i det andra EU-landet där. K gör UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 1 ML]

Vidare gäller att K har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K ska betala på sitt UIF, om K har gjort sitt UIF i en verksamhet där K gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap.11 § första st. ML). K får då i en och samma momsdeklaration dra som ingående moms ett belopp motsvarande den beräknade utgående momsen (prop. 1994/95:57 s. 79). Om K:s verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt, uppstår inte någon beskattningseffekt avseende K:s UIF (beräknad utgående moms – en motsvarande ingående moms = 0). En beskattningseffekt uppkommer endast om K:s verksamhet är en blandad verksamhet, dvs. om K i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. K:s avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms får då normalt sett bestämmas enligt fördelningsgrunderna för blandad verksamhet i 8 kap. 13 § första st. ML.

Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF)

För en jämförelse med fall av UIF kan något annat också beröras, nämligen vad som gäller om en vara i och för sig kommer från utlandet, men det är fråga om att en *utländsk beskattningsbar person* – utan att förlora denna karaktär – har *lagt varor i lager SE och omsätter varorna här* eller att en *beskattningsbar person* har gjort detsamma men *administrerar omsättningarna här från sitt kontor e.d. i utlandet*, i stället för från sitt fasta etableringsställe (kontor e.d.) i SE. Följande gäller i dessa båda fall

- Om en utländsk beskattningsbar person inte skaffar sig ett bemannat kontor eller annan lokal i SE från vilket det finns tekniska möjligheter att leverera varor (eller tillhandahålla tjänster) inom landet, bör denne inte anses som momsmässig skatteinlämning, utan har kvar sin karaktär av utländsk beskattningsbar person (prop. 2001/02:28 s. 46). Om denne i stället enbart har lagt varor i lager i SE och levererar varorna till momsregistrerade K här, ska sådana K förvärvsbeskattas (omvänd skattskyldighet) för sina förvärv [1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2001/02:28 s. 33; artikel 194 i mervärdesskattedirektivet (och rådets direktiv 2000/65/EG); prop. 2009/10:15 s. 87] Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för momsregistrerade K, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Om en beskattningsbar person i SE har fast etableringsställe både i SE – vilket gör att denne inte är utländsk beskattningsbar person – och i utlandet, kan denne vid tillämpning av 1 kap. 2 d § första st. ML, dvs. om personen begär hos SKV att bli skattskyldig här i stället för att momsregistrerade K ska omfattas av omvänd skattskyldighet, likställas med en utländsk beskattningsbar person, förutsatt att omsättningen här görs utan medverkan av etableringsstället i SE (1 kap. 2 d § andra st. ML; artikel 192a i mervärdesskattedirektivet). Det betraktas inte som medverkan att det fasta etableringsstället i SE använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).
- I båda fallen ska den utländska beskattningsbara personen eller beskattningsbara personen som likställs med en utländsk beskattningsbar person, på grund av att ha begärt att bli skattskyldig här, redovisa beräknad utgående moms på varuöverföring från annat EU-land (UIF) eller ”importmoms” på vara införd hit från plats utanför EU (tredje land, TL), men får också göra avdrag som för en motsvarande ingående moms. Varuöverföringen hit medför ingen beskattningseffekt, medan omsättningen här beskattas.

Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB)

Om en S i annat EU-land är en beskattningsbar person, som valt att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt sitt lands regler på försäljning till en K i SE av en begagnad vara, ett konstverk eller ett samlarföremål

eller antikviteten, gör K i SE inte ett UIF. K får inte göra avdrag för erlagd VMB-moms avseende förvärv av begagnad vara etc. från S (9 a kap. 13 § första st. ML).

Om det i stället är fråga om att en S i SE kan tillämpa och då väljer att tillämpa VMB enligt 9 a kap. ML på en omsättning av vara till en K i annat EU-land, är inte undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. ML möjligt (9 a kap. 18 § första st. ML), varför nollbeskattning av omsättningen inte är möjlig utan VMB-moms ska redovisas av S. I sådant fall är det inte heller möjligt att tillämpa regeln om distansförsäljning i 5 kap. 2 § första st. ML, varför omsättningen inte placeras i det andra EU-landet utan VMB-moms ska redovisas enligt 9 a kap. ML då också (9 a kap. 18 § andra st. ML). [Jfr AB1 och AB2 b)]

Vid tillämpning av VMB-systemet i 9 a kap. ML anges inte VMB-momsens belopp i fakturan som utfärdas av S (9 a kap. 16 § ML). I sådant fall ska – enligt 11 kap. 8 § 16 ML fakturan som S utfärdar till K innehålla den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

- a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
- b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*
- c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*

[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6]

Om det är fråga om en omsättning av vara till en plats utanför EU (tredje land, TL), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr BB]

För övrigt får nämnas att VMB enligt 9 a kap. ML inte tillämpas vid omsättning till annat EU-land av nytt transportmedel (9 a kap. 19 § ML). [Jfr AB3 och även AA3]

AA2. K har inte svenskt VAT-nr

Huvudregel

Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är S skattskyldig i det andra EU-landet. K gör inte något UIF i SE.

Undantag

a) Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet inte medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person, men en sådan K gör varuinköp från det andra EU-landet > 90 000 kr under det löpande eller det föregående kalenderåret, gör K UIF i SE och ska momsregistrera sig här för att betala beräknad utgående moms. S kan då ange K:s svenska VAT-nr i fakturan och blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 2 ML]

b) Om K är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person och förvärvet avser punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror), gör K UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5, 13 b § och 2 a kap. 3 § första st. 2 ML]

c) Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, och det är fråga om att S gör distansförsäljning från det andra EU-landet till sådana K i SE av punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) eller om att S gör distansförsäljning till sådana K i SE av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor till ett sammanlagt värde > 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, ska S momsregistrera sig i SE och redovisa utgående moms för omsättning inom landet (SE). [1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML och artikel 33 i mervärdesskattedirektivet] K gör inte något UIF i SE, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan utgöra UIF här. [1 kap. 1 § första st. 2 ML] Vidare gäller i dessa fall av omsättningar som placeras i SE att S, oavsett om denne omfattas av de civilrättsliga faktureringsreglerna i SE (dvs. av BFL), ska tillämpa faktureringsreglerna i ML avseende omsättningarna här, eftersom K i SE är t.ex. privatperson som inte gör något UIF här (prop. 2011/12:94 s. 41).

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

AA3. Nya transportmedel

K gör alltid UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här, när varuinförsel från annat EU-land avser nya transportmedel, oavsett om K har VAT-nr eller t.ex. är privatperson etc. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML]

- Med *nya transportmedel* förstås

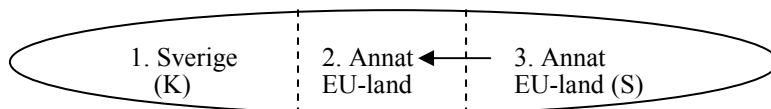
1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen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

En K som är skattskyldig enligt ML enbart på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeclaration till SKV. [26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL]

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

AAx. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT)

RR



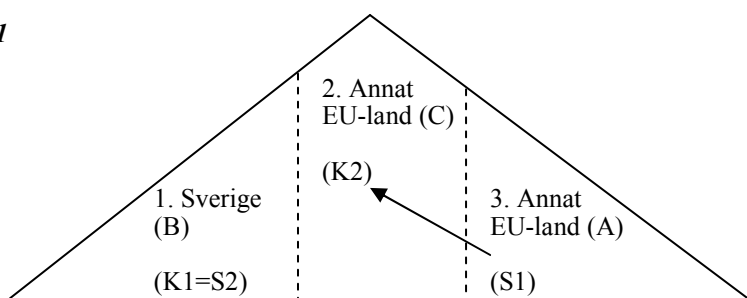
För att undvika att UIF blir obeskattade finns en s.k. reservregeln, som innebär att UIF ska beskattas i det land inom EU där K är registrerad i stället för i det EU-land där transporten av varan avslutas. Följande gäller:

Om K. gör förvärvet under angivande av sitt VAT-nr i SE (1.) från en S som är momsregistrerad i annat EU-land (3.) och ankomstlandet är ännu ett annat EU-land (2.), ska K redovisa beräknad utgående moms för UIF i SE, förutsatt att K inte visar att han påförts moms för UIF i annat EU-land (2.). Det gäller oavsett om den förvärvade varan är ett nytt transportmedel eller vara av annat slag (2 a kap. 6 § första st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

- För jämförelse kan nämnas att det inte finns något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är momsregistrerad, för att S ska kunna ange K:s VAT-nr i fakturan och undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). Därför skulle en omsättning av vara mellan olika EU-länder kunna bli obeskattad, om inte reservregeln innebär ett undantag från huvudregeln om att UIF beskattas i ankomstlandet (prop. 1994/95:57 s. 166).

Om K först har redovisat beräknad utgående moms i SE och sedan påförs moms för UIF även i det andra EU-landet, ska K återfå ett belopp motsvarande redovisad beräknad utgående moms (2 a kap. 6 § andra st. och 13 kap. 25 a § ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

TTI

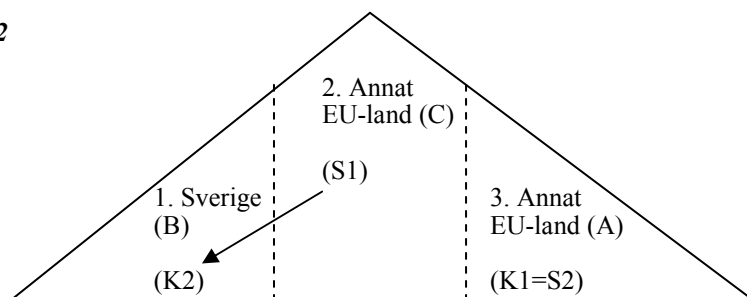


Det s.k. förenklingsdirektivet, som återfinns i artiklarna 42, 141 och 197 i mervärdeskattedirektivet, innebär att UIF inte ska redovisas i SE (B) om det är fråga om s.k. ABC-kontrakt eller triangeltransaktion (trepartshandel). En sådan transaktion innebär att tre beskattningsbara personer hemmahörande i tre olika EU-länder är inblandade.

I bilden ovan säljer S1 i EU-land A en vara till K1 i EU-land B (SE), men varan transporteras från land A till EU-landet C. Följande gäller:

- Om K1 har gjort förvärvet för att som säljare (S2) göra en efterföljande försäljning till en köpare (K2) i EU-land C, blir K1 varken skattskyldig för UIF i land C avseende sitt förvärv från S1 eller i SE för sin omsättning till K2 (då avgångsorten för varustransporten inte ligger i SE). I stället blir K2 som förvärvare skattskyldig för nämnda efterföljande omsättning i land C [artiklarna 141 b) och 197.1 a) i mervärdesskattedirektivet].
- K1 anses inte heller göra UIF i SE och redovisar inte beräknad utgående moms här, trots att K1 åberopat sitt VAT-nr för att S1 inte ska debitera land A:s moms i fakturan till K1 (2 a kap. 6 § tredje st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- K1 ska dock i egenskap av S2 i en periodisk sammanställning (PS) redovisa omsättningen till K2 som trepartshandel (2 a kap. 6 § tredje st. ML, 35 kap. 2 § första st. 1 SFL; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- Vidare bör K1 i egenskap av S2 tillämpa de momsmässiga faktureringsreglerna i EU-landet C, eftersom avgångsorten för varustransporten avseende den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 till K2 inte ligger i SE, utan i land C och omsättningen således placeras där och förvärvsbeskattas hos K2. Därför bör K1 i egenskap av S2 inte anses omfattad av faktureringsreglerna i ML för omsättningen till K2 (jfr artikel 219a 1 i mervärdesskattedirektivet med hänvisning till avdelning V i direktivet, där förenklingsregeln, artikel 42, återfinns. Angående artikel 219a, jfr även prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).
- För övrigt har K1 i egenskap av S2 återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen i det andra EU-landet (C), förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag beaktas även att K1 i egenskap av S2 inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, eftersom K1 inte är utländsk beskattningsbar person utan beskattningsbar person hemmahörande i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom får noteras att rekvisitet om återbetalningsrätt i SE innebär att återbetalningsrätten i detta fall av omsättning i annat EU-land (C) utvidgas i förhållande till vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § tredje st. 2 hänvisar även till 10 kap. 12 §, där återbetalningsrätt omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor, nämligen investeringsguld (3 kap. 10 a §) och modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3).

TT2



I detta fall av triangeltransaktion är SE ankomstlandet för den gränsöverskridande transporten av varan: S1 i EU-landet C säljer en vara till K1 i EU-landet A, men varan transporteras från land C till EU-landet B (SE). K1 gör i egenskap av S2 en efterföljande omsättning i SE till K2. Följande gäller:

- S2 har i egenskap av K1 gjort ett UIF i SE. Enligt 3 kap. 30 b § undantas dock under nämnda omständigheter detta UIF från skatteplikt, om K1 är momsregistrerad i land A och K2 är momsregistrerad i SE. I stället förvärvsbeskattas K2 i SE för den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 i SE, vilket följer av 1 kap. 2 § första st. 4 ML (prop. 1994/95:57 s. 172).
- K2 gör inte något UIF, eftersom ett UIF inte kan förekomma avseende en transaktion som samtidigt är omsättning inom landet (1 kap. 1 § första st. 2 ML). I stället får, som nämnts, den beskattning som sker hos K2 benämnas förvärvsbeskattning: K2 förvärvsbeskattas i SE för den omsättning som K1 gör i SE i egenskap av S2 som en efterföljande omsättning till sitt från skatteplikt undantagna UIF i SE. K1 behöver därmed i egenskap av S2 inte momsregistrera sig i SE för den omsättningen inom landet till K2.
- Vidare har K2 avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K2 ska betala på sitt förvärv i SE från S2, om K2 har gjort förvärvet i en verksamhet där K2 gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap. 11 § första st. ML). [jfr AA1]

- K1 redovisar i egenskap av S2 i en PS i sitt hemland (A) omsättningen till K2 som trepartshandel.
- S1 har i sitt hemland (C) redovisat omsättningen till K1 som en nollbeskattning, eftersom K1 har återopat sitt VAT-nr i land A. Det föreligger inte något krav på att S1 ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K1 är momsregistrerad, för att S1 ska kunna ange K1:s VAT-nr i fakturan och undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning i land C, utan leveransen kan som här ske till EU-land B (SE).

AAV. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel

Genom 5 kap. 2 § första st. 2 ML anses den säljare (S) som omsätter en vara i förening med montering eller installation som ska utföras av S eller för S räkning av varan i Sverige (SE) göra omsättningen av varan inom landet (SE), oavsett om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land eller i ett tredje land (TL). Om S är etablerad i annat EU-land ska för övrigt i sådant fall inte någon prövning ske enligt distansförsäljningsregeln (5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML) som beskrivs under AA2 c). [prop. 1994/95:57 s. 176 och 180] I förevarande fall av omsättning av vara i förening med montering eller installation i SE gäller i stället följande:

- Även om S är företagare i annat EU-land eller i TL, ska denne för sin omsättning inom landet (SE) av vara enligt monterings- och installationsregeln momsregistrera sig här och fakturera svensk utgående moms till köparen (K).
- Om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land gör inte K något UIF, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan vara ett UIF (1 kap. 1 § första st. 2 ML).
- Om S tar in varan från TL (eller ett tredje territorium), gör inte K någon import. Den görs av S, som blir skattskyldig för ”importmomsen” (1 kap. 2 § första st. 6 ML). För att tillförsäkra att en S som inte redan av andra orsaker är momsregistrerad i SE ska kunna dra ett belopp motsvarande ”importmomsen” som ingående moms anges i 5 kap. 2 § första st. 3 ML att S anses göra omsättning av varan inom landet (SE) på grund av den omsättning som S gör till K av den importerade varan. Den regeln motsvaras av artikel 32 andra st. i mervärdesskattedirektivet, och om den inte fanns skulle omsättningen som S ska göra som en följd av importen hit anses vara gjord i det TL där transporten av varan påbörjas, vilket skulle innebära att en S som inte av annan orsak är momsregistrerad här skulle sakna möjlighet att lämna momsdeklaration och yrka avdrag för ”importmomsen” i SE (prop. 1994/95:57 s. 177).
- Om en svensk S tar med sig från SE en vara för monterings- eller installationsarbete i annat EU-land, ska denne momsregistrera sig där och fakturera det landets moms (artikel 36 i mervärdesskattedirektivet).

AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person

Genom 2 a kap. 5 § första st. ML möjliggörs mervärdesbeskattning av import av en vara i Sverige (SE) som ett UIF i följande fall: Köparen (K) av en vara är en juridisk person som inte är beskattningsbar person och K gör via ett annat EU-land import av varan till SE, genom att varan försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller TL till ett annat EU-land (importmedlemsstaten) för vidare transport till SE. Då anses enligt nämnda regel ett UIF ha skett till SE från importmedlemsstaten, och K ska betala beräknad utgående moms enligt 1 kap. 2 § första st. 5 ML.

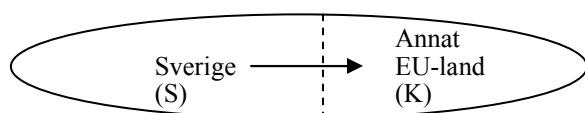
Om fallet är det motsatta, dvs. att en vara importeras till SE av K, som är en juridisk person som inte är beskattningsbar person, för vidare transport till ett annat EU-land, ska ”importmoms” som importören K betalat här vid importen återbetalas till K sedan det styrkts att varan därefter beskattats hos K som dennes UIF i det andra EU-landet på sätt som motsvaras av 2 a kap. 5 § (10 kap. 11 b § vartill hänvisning sker i 2 a kap. 5 § andra st. ML). Normalt sett skulle en sådan återbetalning ske från Tullverket, eftersom SKV är beskattningsmyndighet beträffande ”importmoms” för dem som är momsregistrerade här (se ovan under rubriken Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.), och en juridisk person som inte är beskattningsbar person normalt sett inte är momsregistrerad och då har betalat ”importmomsen” till Tullverket.

- Emellertid sker i 5 kap. 11 a § första st. tullagen (2000:1281), dess lydelse enligt SFS 2014:51, hänvisning till deklarant etc. som är momsregistrerad i SE ”vid” importen och som är beskattningsbar person enligt ML, för att bestämma att ”importmoms” ska tas ut enligt SFL i stället för enligt tullagen. Någon begränsning till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML görs inte, utan

ordalydelsen innebär att även den speciella bestämmningen av beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML omfattas av den hänvisning till beskattningsbar person enligt ML som sker i 5 kap. 11 a § första st. tullagen. En juridisk person som inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML kan bli skattskyldig enligt ML på annan grund, t.ex. för UIF när varuinförsel från annat EU-land överstiger visst gränslöpp eller vissa slags varor [se AA2 a) och b) och AA3]. Om så är fallet ”vid” tillfället när skattskyldighet inträder för vara som importeras hit, och som vidaretransporteras till annat EU-land, blir SKV beskattningsmyndighet för ”importmomsen”, om importören K är en juridisk person som inte är beskattningsbar person – t.ex. myndighet – men som exempelvis köper tjänster enligt 5 kap. 5 § ML inom landet, eftersom K då anses som beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. För att undvika den situationen och i övrigt undvika eventuella s.k. upplägg för holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar etc., vilka kan omfattas av det särskilda begreppet beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML [se även i avsnitt 2) om 5 kap. 4 §], borde hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 tullagen begränsas till att avse beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

[Motsvarigheterna till 2 a kap. 5 § första st. respektive 2 a kap. 5 § andra st. och 10 kap. 11 b § ML återfinns i artikel 20 andra st. första men. respektive andra men. i mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1994/95:57 s. 165.]

AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land



AB1. K har VAT-nr i annat EU-land än SE

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), men S debiterar inte moms om S i fakturan anger K:s VAT-nr (eftersom omsättningen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen anger S – förutom K:s VAT-nr – följande uppgift i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

AB2. K har inte VAT-nr i annat EU-land än SE

Huvudregel

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), och S ska debitera moms i fakturan, eftersom K inte har något VAT-nr i det andra EU-landet att åberopa (3 kap. 30 a § första st. 1 ML motsatsvis).

Vidare gäller att eftersom S omsättning antas vara skattepliktig och därmed medför skattskyldighet har S avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att göra omsättningen (8 kap. 3 § första st. ML).

Undantag

a) Om varorna är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) och K inte är en privatperson, debiterar S inte moms i fakturan (3 kap. 30 a § första st. 2 ML).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen anger S följande uppgift i fakturan: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

b) Om K är en privatperson eller annan person som inte är skattskyldig för UIF i det andra EU-landet på grund av förvärvet och S gör sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel) dit överstigande visst gränslöpp (som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR), anses varan inte omsatt i SE, trots att avgångsorten för transport av varan ligger i SE. I stället anses S i sådant fall göra omsättningen i det andra EU-landet och ska momsregistrera sig där för omsättningen (5 kap. 2 a § 1 ML och artiklarna 33.1 och 34.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet).

Vidare gäller att de momsmässiga faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas avseende distansförsäljning av varor till K i ett annat EU-land, när S omsättning placeras där. Därför aktualiseras inte faktureringsreglerna i ML i förevarande fall (artikel 219a i mervärdesskattedirektivet och prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).

Om S överför varor till sin verksamhet i det andra EU-landet bestående i distansförsäljning dit, uppkommer inte skyldighet att redovisa sådan varuöverföring i en PS, eftersom K inte ska förvärvsbeskattas i det andra EU-landet. S har dock återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna i det andra EU-landet (distansförsäljningen), förutsatt att omsättning som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här samt rätten till återbetalning inte ska utövas enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 § (10 kap. 11 § tredje st. ML).

c) S kan enligt 3 kap. 30 a § ML även sälja varor utan moms från SE till en ambassad eller konsulat i annat EU-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid sådan ambassad eller konsulat eller till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt en annan internationell organisation än nyss nämnda, om motsvarande försäljning skulle medföra återbetalningsrätt i det aktuella EU-landet och förutsatt att K genom intyg från behörig myndighet i sitt hemland visar att försäljningen ska ske utan momsdebitering. S måste spara intyget i sin bokföring (3 kap. 30 a § första st. 3 och 4 ML, artikel 151 i mervärdesskattedirektivet, 14 c § första st. MF).

S kan enligt 3 kap. 30 a § ML också sälja varor utan moms från SE till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt:

- EU,
 - Europeiska atomenergigemenskapen,
 - Europeiska centralbanken,
 - Europeiska investeringsbanken, eller
 - ett organ inrättat av EU eller atomenergigemenskapen.
- [3 kap. 30 a § första st. 3 a ML och artikel 151 i mervärdesskattedirektivet]

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att göra ifrågavarande försäljningar (omsättningar) av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 3, 3 a och 4 ML (10 kap. 11 § första st. ML).

AB3. Nya transportmedel

S omsättning av nya transportmedel i SE undantas från skatteplikt, även om K inte är momsregistrerad i det andra EU-landet och således saknar VAT-nr där (3 kap. 30 a § andra st. ML och artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen, förutsatt att det först har styrkts att moms betalats för transportmedlet i det andra EU-landet (10 kap. 11 a § ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för leverans av nytt transportmedel till ett annat EU-land ska S i fakturan ange de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till sådant transportmedel (11 kap. 8 § 14 ML). SKV anser att det kan vara lämpligt att S anger följande uppgifter i fakturan:

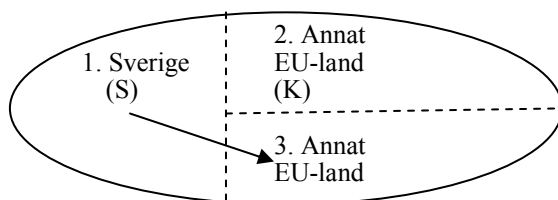
- Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.
- Vid försäljning av ett nytt fartyg kan fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.
- Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

[SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4]

S ska vid omsättning av sådan omsättning av nytt transportmedel som undantas från beskattning inge till SKV kopia av den faktura som utfärdats för omsättningen (14 b § MF).

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS, förutsatt att K var momsregistrerad i det andra EU-landet när varan såldes.

ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma



S i SE (1) säljer en vara till K hemmahörande i ett annat EU-land (2). Avgångsorten för transporten av varan är SE, men ankomstorten ligger i ännu ett annat EU-land (3). Det hindrar dock inte att omsättningen av varan i SE nollbeskattas hos S, om S anger K:s VAT-nr i K:s hemland (2). Det finns nämligen inte något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är momsregistrerad, för att S ska kunna ange K:s VAT-nr i fakturan och undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). [jfr AAX]

Här är det inte fråga om trepartshandel (jfr AAX). I vart fall behöver så inte vara fallet. För bedömningen av S momssituation etc. i SE är det inte avgörande om K i sin tur gör en omsättning i land 3 – vilket skulle kunna vara en trepartshandel som denne ska redovisa som sådan i hemlandet (2) – eller om K har en verksamhet även i land 3 i vilken K använder eller förbrukar varan som förvärvat från S. S redovisar i båda fallen sin omsättning på vanligt sätt i en PS. Den enda skillnaden mot fallet i AB1 är att i förevarande fall är varans ankomstland ett EU-land (3) som inte är samma EU-land som det vars VAT-nr K åberopar (2) och som S anger i den PS som S lämnar i SE.

På samma sätt som i fallet AB1 anger S i förevarande fall, till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen, följande uppgift i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

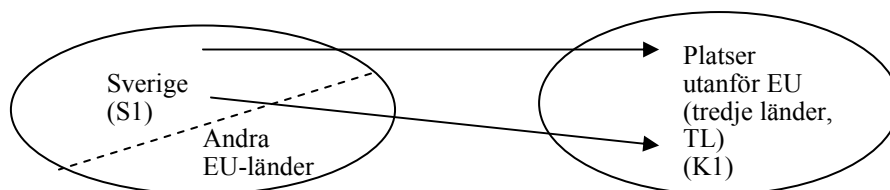
För övrigt har S i förevarande fall, på samma sätt som i fall AB1, återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

BA Varuinförsel från TL (import)

Ovan redogörs under Import tämligen utförligt för mervärdesbeskattningen när en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör en införsel av en vara till Sverige (SE) från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium. Här ska bara nämnas något om avdrags- eller återbetalningsrätt för ett belopp motsvarande sådan ”importmoms”:

- Ingående skatt utgörs också av sådan ”importmoms”, enligt 8 kap. 2 § fjärde st. 4 ML.
- Om importören har gjort importen i sin verksamhet och denne däri gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har vederbörande avdrags- eller återbetalningsrätt som för ingående moms för ett belopp motsvarande ”importmomsen” (8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11 § första st. ML). En beskattningseffekt uppstår enbart för importören om denne har en blandad verksamhet, dvs. om vederbörande i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (jfr AA1).
- Om importören är momsregistrerad i SE, får denne – i den mån verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt – dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen”, och det får ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken ”importmomsen” (utgående moms) ska redovisas (13 kap. 23 § första st. ML). Det gäller från och med 2015 på grund av att numer – som nämnts under Import ovan – ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här (prop. 2013/14:16 s. 19).
- För import i andra fall är dock beskattningsmyndigheten alltså Tullverket. Då gäller att importören får dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen” under samma villkor och i den mån som nyss sagts, men först i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för importen av varan (13 kap. 23 § andra st. ML).

BB Varuutförsel till TL (export)



En omsättning av skattepliktig vara nollbeskattas som export om ”varans väg” är ut ur EU, oavsett om transporten av varan sker direkt från Sverige (SE) till en plats utanför EU (tredje land, TL) eller genom ett annat EU-land till TL. I bilden ovan anges två alternativa situationer, där avgångsorten för transporten av varan i båda fallen ligger i Sverige (SE). Enligt 5 kap. 2, 2 a, 2 b eller 3 § ML placeras då i SE som enligt huvudregeln (5 kap. 1 § första st. första men.), men på grund av att säljaren (S1) levererar varan till köparen (K1) till en plats utanför EU (TL) anses omsättningen ändå ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1 ML. Det innebär att omsättning utomlands i sådana fall utvidgas i förhållande till huvudregeln (5 kap. 1 § andra st.). I båda fallen nollbeskattas omsättningarna som export av vara, och det gäller oavsett om ”varans väg” ut ur EU går direkt från SE till TL (övre pilen i bilden) eller från SE till TL genom ett annat EU-land (nedre pilen i bilden). På samma sätt är det fråga om export av vara som nollbeskattas:

- om direkt utförsel av varan till TL ombesörjs av en speditör eller fraktförare, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 2 ML; eller
- om K1 är en utländsk beskattningsbar person som förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den i SE för direkt utförsel till TL, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 3 ML.

Varje omsättning ska i sig bedömas på temat ”varans väg” i de beskrivna fallen av export av vara enligt ovan. I enlighet med huvudreglerna för omsättning av varor och tjänster i 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML (artiklarna 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet) utgör varje obligationsrättslig överlåtelse (transaktion) av en vara eller tjänst en omsättning, som kan föranleda beskattning. Det innebär att förevarande bedömning av om export av vara och således nollbeskattning ska anses föreligga måste göras för varje överlåtelse – omsättning – i sig av varan från en S till en K, varvid följande kan sägas:

- Om samma vara omfattas av en överlåtelse och samtidigt av t.ex. en vidareförsäljning, där den första överlåtelsen (omsättning 1) är den mellan S1 och K1, och det är först nästföljande omsättning – vilken innebär att K1 i egenskap av S2 vidareöverläter varan till K2 (omsättning 2) – som uppfyller kravet på att ”varans väg” ska gå ut ur EU, utgör omsättning 1 inte export av vara. Det kan t.ex. bero på att S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE. S1 ska då debitera och redovisa utgående moms, som K1 får dra som ingående moms om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt ML. K1 får i egenskap av S2 nollbeskatta sin omsättning till K2 som export av vara, eftersom den (omsättning 2) anses ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1, 2 eller 3 ML. [Om däremot K1 har ett lager i annat EU-land och S1 levererar varan dit, kan nollbeskattning också ske av omsättning 1, trots att den anses ske inom landet (SE), om K1 har ett VAT-nr i det EU-landet (ankomstlandet) eller annat EU-land som S1 kan ange i fakturan till K1 (jfr 3 kap. 30 a § första st. ML och AB1 och ABX). Se även under C.]

Utvidgning i förhållande till huvudregeln av vad som utgör omsättning utomlands görs också i följande fall enligt 5 kap. 3 a § första st. ML, nämligen om:

- varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 5 kap. 1 § tredje st. (5 kap. 3 a § första st. 4);
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor (5 kap. 3 a § första st. 4 a);
- varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för konsumtion ombord (5 kap. 3 a § första st. 5);
- det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra st. lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik (5 kap. 3 a § första st. 6);
- det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första st. lagen om exportbutiker (5 kap. 3 a § första st. 6 a);

- varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första st. 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, 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 st. 7*); eller
- varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att
 - a) ersättningen utgör minst 200 kr, och
 - b) S kan visa att K har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes (*5 kap. 3 a § första st. 8*).

Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8:

Regeln avser försäljning till turister från TL, och följande gäller beträffande den dokumentation som krävs i enlighet med b) i lagrummet för att S ska anses uppfylla bevisningen av att varan exporterats. Därvid krävs, beträffande varor som ska medföras i K:s personliga bagage, att S i sina räkenskaper har intyg utfärdat av en av SKV godkänd intygsgivare eller en faktura eller motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till ett TL, eller så ska det vara fråga om försäljning i transithall på flygplats eller att särskilda skäl föreligger som gör att S kan anses ha fullgjort sin bevisskyldighet avseende varuexporten utan att inneha nämnda handlingar (14 § MF; se även 14 a § MF).

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kr efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och
2. S kan visa att K i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt ML (*5 kap. 3 a § andra st. ML*).

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan SE och Norge eller mellan SE och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (*5 kap. 3 a § tredje st. ML*).

En leverans som avses i 5 kap. 3 a § första st. 4 ML av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (*5 kap. 3 a § fjärde st. ML*).

Vidare har en S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet för att göra omsättningar som nollbeskattas som export av vara, under förutsättning att omsättningen är av skattepliktig karaktär eller utgör sådan omsättning som annars är:

- kvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första st. 2 (vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc.), 21 § (omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc.), 23 § 2 (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus), eller 4 (flygbensin och flygfotogen) eller 30 e § (omsättning av tjänster avseende varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar); eller
- okvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § (omsättning av investeringsguld) eller 23 § 3 (omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor).
[10 kap. 12 § ML]

Dessutom har S, beträffande omsättning av vara till beskattningsbar person etablerad i TL eller till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms jämfört med vad som gäller vid nationella affärer även när sådan omsättning avser sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1), eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av sådana varor. Förutsättningen är dock att omsättningen av sedlarna eller mynten direkt exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror

Om vissa varor inte har övergått till fri omsättning (förtullats) i EU och finns i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager i SE eller om de har förtullats eller producerats i EU (unionsvara) och finns i skatteupplag här, kan omsättning, under den tid varan är placerad i sådant lager, omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt, om omsättning, import eller UIF av varan inte sker för slutlig användning eller förbrukning. Först när någon föranleder att varan upphör att vara placerad i sådant lager sker mervärdesbeskattning av varan, och då hos den som föranlett det (3 kap. 1 a §, 9 c kap. 1 § och 10 kap. 11 § första st. ML och artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet). Denne får, i den vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, dra den moms som sålunda ska redovisas som ingående skatt, varför beskattningseffekt inte uppkommer på grund av uttaget ur lagret om verksamheten till fullo medför sådan rätt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 4 och 5 §§ samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML). Beskattningsmyndighet i de fall moms ska tas ut på grund av att en vara upphör att vara placerad i vissa lager är: beträffande skatteupplag, SKV; och beträffande tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, Tullverket, men om den som föranleder att varan upphör att vara placerad i något sådant lager är momsregistrerad eller om omsättning av icke-unionsvaror sker under tiden de är placerade i sådana lager ska SKV vara beskattningsmyndighet [18 a § MF (enligt SFS 2014:87)]. [Jfr ovan under rubriken Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.]

Skatteupplag är av särskilt intresse i förhållande till problemet ovan under BB angående när S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE, i stället för att transportera varan till TL, vilket innebär att omsättningen placeras inom SE och S1 då ska debitera och redovisa utgående moms för omsättningen till K1. Om S1, i stället för att leverera varan till ett vanligt lager i SE, levererar den till ett skatteupplag i SE för att placeras där, omfattas emellertid omsättningen av kvalificerat undantag från skatteplikt och S1 ska inte debitera moms i fakturan till K1. Moms tas då ut först vid uttag av varan från skatteupplaget. Förutsättningen för att detta förfarande ska gälla är dock att varan i fråga utgör något av följande slag av varor enligt den s.k. Kombinerade nomenklaturen (KN):

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inkl. sojaböner (KN-nr 1201 till 1207)
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002).
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29).
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106).
20. platina, palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råtallolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 38 11 10, 3811 11 90, 38 11 19 00 eller 3811 90 00).

När K1 i egenskap av S2 tar ut varan från skatteupplaget, ska denne redovisa momsen på varan, men får samtidigt göra avdrag som för ingående moms, varvid någon beskattningseffekt inte uppkommer hos vederbörande, om dennes verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på

förvärv (eller import). Exemplet ovan under BB fortsätter med att S2 vidareöverlåter varan till K2, varvid varan transporteras ut ur EU, och – som nämnts – nollbeskattas den omsättningen som export av vara.

[9 c kap. 1 § första st. 1 och 4 och 3, 4, 5 och 9 §§ ML; EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet; prop. 1995/96:58 s. 28-33 och 51-53; se även prop. 1997/98:148 s. 65]

D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL)

De regler i 5 kap. 4-19 §§ ML som beskrivs nedan beträffande placeringen av en omsättning av tjänst gäller sedan den 1 januari 2010. Då ändrades genom SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334 ML i detta hänseende med anledning av att rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster hade inarbetats i mervärdesskattedirektivet.

Om omsättningen av en tjänst anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. 5-19 §§ ML, och tillhandahållaren sålunda inte ska erlagga utgående moms i Sverige, antas nedan, om inte annat uttryckligen anges, att tillhandahållaren tjänst är av sådan karaktär att den medför återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Särskilt anges i vilka fall som reglerna om placering av omsättningen av tjänst utomlands utvidgar avdrags- och återbetalningsrätten jämfört med vad som gäller för nationella affärer såtillvida att återbetalningsrätt stipuleras för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra omsättningen av tjänsten, trots att omsättningen omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om den sker inom landet.

En PS, och inte bara momsdeklarationen, ska, som nämnts, lämnas bl.a. för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har sålt en tjänst, om omsättningen inte föranleder skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) för placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land och skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet. Enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL hänvisas till att omvänd skattskyldighet avseende tjänsten ska uppkomma hos förvärvaren i det andra EU-landet i enlighet med tillämpning där av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. I den artikeln anges att fråga ska vara om att den beskattningsbara personen köper sådana tjänster som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 44 motsvaras i ML av 5 kap. 5 §, dvs. av huvudregel I. Nedan är det således enbart i det fallet som tjänst till annat EU-land nollbeskattas med stöd av huvudregel I som det föreligger krav för tillhandahållaren i Sverige att redovisa omsättningen även i PS.

Nedan framgår också att i nyss nämnda fall – dvs. omvänd skattskyldighet hos köpare av tjänst i det andra EU-landet i enlighet med huvudregel I – ska uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” anges i tillhandahållarens faktura (11 kap. 8 § 13 ML). Annars omfattar ML:s regler om uppgifter i fakturor, vad gäller tjänster, enbart omsättningar inom landet av tjänster till beskattningsbara personer eller juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § första st. ML). De tjänster i övrigt enligt nedan som placeras utom landet föranleder därför inte någon särskild uppgift i fakturan om att de nollbeskattas. Dessutom framgår nedan, beträffande omsättning av s.k. resetjänster, att resebyråer etablerade i Sverige, vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML, ska ange i fakturan till resenären uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer* (11 kap. 8 § 15 ML).

DI. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst

För att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands gäller, som nämnts [se ovan under 2)], två särskilda huvudregler i 5 kap. ML, nämligen:

- 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person (huvudregel I – jfr artikel 44 i mervärdesskattedirektivet); respektive
- 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson (huvudregel II – jfr artikel 45 i mervärdesskattedirektivet).

[Se ovan under 2): Begreppet beskattningsbar person utvidgas i förhållande till dess bestämning i 4 kap. 1 § ML vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ (5 kap. 4 § ML).]

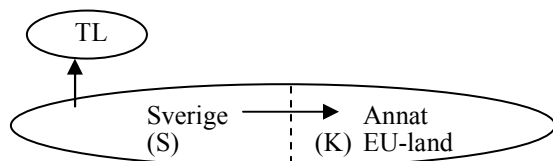
Huvudregel I lyder:

”En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands.”

[5 kap. 5 § ML]

Kommentarer till huvudregel I:



Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.

I praktiken är utgångspunkten för att bedöma om K är en beskattningsbar person K:s VAT-nr, förutsatt att S är i god tro. EU-kommissionen har ett system för kontroll av VAT-nr, VIES (*VAT Information Exchange System*). Frågor om en person inom EU har VAT-nr kan riktas till *VIES-on-Internet* via SKV:s *Central Liaison Office* (CLO) – se www.skatteverket.se. Varje medlemsstat har ett CLO med direkt access genom VIES till databaserna för momsregister hos de andra EU-länderna. Om tjänsten omsätts till en K i TL, kan bedömningen av K:s status bli mer komplicerad för S, eftersom alla TL inte har VAT eller GST och, om ett TL har ett momsregister, kan registreringsnumret ändå inte kontrolleras genom VIES. För att kontrollera om K är beskattningsbar person i aktuellt TL kan S då begära att K visar upp ett sådant intyg från skattemyndighet där som används i samband med återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer enligt det trettonde direktivet (86/560/EEG) eller någon annan handling från en behörig myndighet i K:s land [artikel 18.3 i den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011]. Av betydelse för bedömningen av K:s status är även om tjänstens natur tyder på att tjänsten i fråga är en sådan tjänst som normalt används av en beskattningsbar person (prop. 2013/14:224 s. 65).

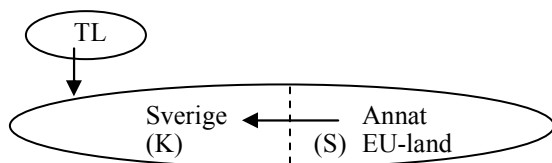
Om S omsätter tjänsten till en K som är beskattningsbar person, och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen även i sådant fall, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen av tjänsten i det andra EU-landet, förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag ska dessutom beaktas att S inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, vilket inte är fallet här eftersom S inte är utländsk beskattningsbar person, utan beskattningsbar person etablerad i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom har S, beträffande omsättning till beskattningsbar person etablerad i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS, eftersom S i ifrågavarande fall har sålt en tjänst till ett annat EU-land och omsättningen nollbeskattas här grund av att den, enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML), anses ske i det andra EU-landet, där K omfattas av omvänd skattskyldighet, förutsatt att tjänsten är skattepliktig där. Enligt SKV räcker det att stämna av i mervärdesskattedirektivet att omsättning av tjänsten omfattas obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132-137 och 142-153. Då kan S anta att det andra EU-landet inte har skatteplikt för tjänsten, varvid S inte anger omsättningen i PS [SKV:s ställningstagande av 2009-12-07, avsnitten 1 och 4 (dnr 131 805591-09/111)].

Eftersom det är fråga om försäljning av tjänster till annat EU-land, ska S, för de fall där K i det andra EU-landet omfattas av omvänd skattskyldighet, ange i fakturan till K uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” (11 kap. 8 § 13 ML). Enligt SKV är uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också godtagbar, men SKV framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land godtar uppgiften. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande

försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).



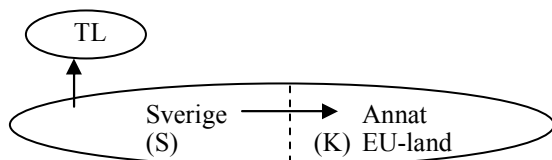
Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst som avses enligt huvudregel I till en K etablerad i SE, ska K erlagga beräknad utgående moms i SE för sitt förvärv av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om K är en beskattningsbar person. Detsamma gäller om K är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här eller om K är en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL. Omvänd skattskyldighet för den beskattningsbara personen K, i stället för att S ska beskattas för omsättningen här, förutsätter dessutom att K antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i SE eller har ett fast etableringsställe här och att tjänsten tillhandahålls detta eller, om K varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, att K är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);

Huvudregel II lyder:

”En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

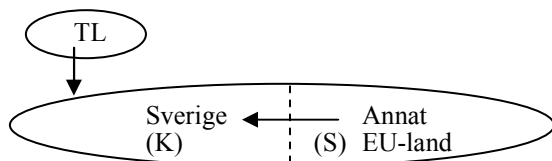
En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.”
[5 kap. 6 § ML]

Kommentarer till huvudregel II:



Om en beskattningsbar person (S) etablerad i SE omsätter en tjänst till en K som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, ska S redovisa utgående moms på omsättningen, oavsett om K är etablerad (bor etc.) i SE, annat EU-land eller TL. Däremot nollbeskattas omsättningen, om S har ett fast etableringsställe i annat EU-land eller TL från vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S, beträffande omsättning till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).



Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst till en K i SE, och K inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en

privatperson, betalar K den utländska moms som S debiterat på priset för tjänsten, vilket i vart fall gäller om det andra landet är ett annat EU-land, varvid det landets momssats tillämpas på omsättningen. Om S finns i ett TL, gäller det landets regler om skatteplikt etc., och K kan bli tvungen att betala VAT eller GST enligt dess regler, om tjänsten inte omfattas av exportregler e.d. där.

D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §

I 5 kap. 7-19 §§ anges undantag från att tillämpa de särskilda huvudreglerna I och II för att bestämma placeringen av omsättningen av en tjänst. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den, som nämnts [se ovan under 2)], sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln för omsättningsland, 5 kap. 1 § första st. (prop. 2009/10:15 s. 97).

Nedan ges först en genomgång i tur och ordning av undantagsreglerna i 7-18 §§ i 5 kap. och sedan av den särskilda regeln om placeringen av omsättning avseende s.k. resetjänst i 9 b kap. 4 §, varvid i vissa fall kommentarer också lämnas. Därefter återges 5 kap. 19 § som stipulerar undantag från 4-18 §§ i 5 kap. och från 9 b kap. 4 §. Beträffande kommentarerna till 7 och 8 §§ i 5 kap. baseras de på två exempel från förarbetena (prop. 2009/10:15 s. 97 och 98) vilka åskådliggör hur undantagsreglerna i 5 kap. tillämpas i förhållande till de båda särskilda huvudreglerna I och II (5 och 6 §§ i 5 kap.) och till den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML. Därvid behandlas de båda exemplen också utifrån den schematiska beskrivningen under 2) ovan av tillämpningen av den allmänna huvudregeln, de särskilda huvudreglerna och undantagen från dessa.

Avslutningsvis lämnas – under D2X – kommentarer särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, varvid förhållandet mellan 5 kap. 16 §, huvudregel I och de s.k. särskilda ordningarna för sådana tjänster beskrivs.

- ”En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om
 1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
 2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.”
 [5 kap. 7 § ML]

Kommentarer till 5 kap. 7 § ML:

Av 5 kap. 7 § ML följer att en förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är omsatt i Sverige om förmedlingstjänsten utförs för någon annans räkning och i dennes namn, och den underliggande omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet enligt ML (artikel 46 i mervärdesskattedirektivet).

Om köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person, styr inte 5 kap. 7 § ML behandlingen av tjänsten när det gäller frågan om placeringen av omsättningen av den, eftersom undantagsregeln endast styr förmedlingstjänster i sin helhet när köparen inte är beskattningsbar person. I stället regleras nämnda fråga av huvudregel I (5 kap. 5 §), när köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person.

Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Nej.
- Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?
- Svar: Ja. Det medför att huvudregel I (5 kap. 5 §) gäller.

Om huvudregel I sålunda gäller, ska säljaren (S) av förmedlingstjänsten inte debitera och redovisa moms på omsättningen av tjänsten, om köparen (K) är etablerad utomlands (i annat EU-land eller TL). Om i stället K är etablerad i Sverige och S är utländsk beskattningsbar person (från annat EU-land eller TL), ska S inte redovisa utgående moms här, utan K omfattas av omvänd skattskyldighet i SE och ska redovisa beräknad utgående moms på förvärvet av förmedlingstjänsten.

Om köparen av förmedlingstjänsten i stället hade varit någon som inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, hade svaret i stället varit Ja på den första frågan. Då hade prövningen av frågan om omsättningens placering kunnat ske enligt följande:

- Placeras omsättningen av förmedlingstjänsten inom landet enligt tillämplig undantagsregel (5 kap. 7 §)?
- A) Ja, om förmedlingstjänsten avser en omsättning inom landet (Sverige). Det medför att S ska debitera och redovisa utgående moms på tillhandahållandet av förmedlingstjänsten till K. [För att 5 kap. 7 § ska vara tillämplig krävs enligt regeln att den omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet (Sverige) enligt ML.]
- B) Nej, om förmedlingstjänsten avser en omsättning utomlands (i annat EU-land eller TL). Det medför att förmedlingstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av förmedlingstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 7 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

I fall B kan det vara fråga om att förmedlingstjänsten som S tillhandahåller till K avser en omsättning som sker i t.ex. Finland, exempelvis kan det vara så att S till K tillhandahåller själva förmedlingen av en varuleverans i Finland som utförs av leverantören där till K. Eftersom 5 kap. 7 § ML uttömmande reglerar förmedlingstjänster när förvärvaren inte är en beskattningsbar person, är en sådan tjänst avseende en omsättning i t.ex. Finland omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Vidare har S, beträffande nollbeskattad förmedlingstjänst som består i förmedling av värdepapper eller av försäkring till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen tjänster enligt 3 kap. 9 § utom tredje st. 2 (finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder) och 3 kap. 10 § (försäkringstjänster). Förutsättningen är dock att förmedlingstjänsten i dessa fall har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

I sammanhanget får också nämnas att om en förmedlare i eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, ska han, enligt förarbetena, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga (prop. 2009/10:15 s. 99), dvs. tjänsten som förmedlas i eget namn av mellanmannen ska anses omsatt både av honom själv och av hans huvudman. Lagstiftaren hänvisar till artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänster, och anger att den bestämmelsen motsvaras av 6 kap. 7 och 8 §§ ML. Här ska bara tilläggas att de särskilda momsmässiga mellanmansreglerna 6 kap. 7 och 8 §§ ML avser både varor och tjänster, och att artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet avser kommissionsavtal om köp eller försäljning av varor. Respektive av de båda reglerna, 6 kap. 7 och 8 §§ ML, har således två motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet (jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653).

- ”En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.” [5 kap. 8 § ML]

Kommentarer till 5 kap. 8 §:

Av 5 kap. 8 § ML följer att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Regeln avser enligt sin ordalydelse samtliga fastighetstjänster med anknytning till fastigheter som är belägna i Sverige. Den styr således i sin helhet placeringen av omsättning av fastighetstjänster, dvs. såväl om köparen är beskattningsbar person som om köparen inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Med andra ord är inte vare sig huvudregel I eller huvudregel II tillämpliga på fastighetstjänster. Med en tjänst med anknytning till fastighet avses också bl.a. förmedling av fast egendom, dvs. fastighetsmäklartjänster (artikel 47 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 99).

Om en fastighetstjänst avser en fastighet belägen utomlands (i annat EU-land eller TL, placeras omsättningen av tjänsten utomlands enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § ML). Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML i denna situation beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Ja, 5 kap. 8 §.
- Placeras omsättningen inom landet enligt 5 kap. 8 §?
- Svar: Nej. Det medför att fastighetstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av fastighetstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 8 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

Om en utländsk beskattningsbar person omsätter en fastighetstjänst som avses i 5 kap. 8 § ML inom landet, förvärvsbeskattas köparen av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om denne är momsregistrerad här (1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2009/10:15 s. 87; artikel 196 i mervärdesskattedirektivet). Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för köpare, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).

För övrigt gäller inte omvänd skattskyldighet för fastighetstjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 c:

- om tjänsten omfattas av regeln om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. eller
- om tjänsten omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, m.m. enligt 3 kap. 3 § andra och tredje st. och 9 kap. ML.

Beträffande förhållandet mellan punkterna 4 b och 4 c i 1 kap. 2 § första st. kan följande sägas. Om den utländske beskattningsbara personen omsätter en byggtjänst enligt 4 b, kan den omfattas av 4 c, nämligen om köparen inte är en sådan byggtjänstentreprenör etc. som avses i 4 b, men som är momsregistrerad – t.ex. en konsultbyrå som köper fastighets-/byggtjänsten till sin egen kontorsbyggnad. Det blir således omvänd skattskyldighet hos förvärvaren, men inte såsom förvärv av byggtjänst (4 b) utan som förvärv av fastighetstjänst. Om en byggtjänst inte omfattas av 4 b, kan den sålunda omfattas av 4 c i stället och beskattningen blir densamma, men på annan grund (jfr prop. 2005/06:130 s. 67 och artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 2007/08:25 s. 220).

- ”En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.”

[5 kap. 9 § ML]

- ”En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med unionsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorterna är belägna i två skilda EU-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.”

[5 kap. 10 § ML]

Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§:

Först kommenteras nedan 9 § i sig:

- beträffande personbefordran enligt första st. och dess förhållande till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln för placeringen av omsättning; och
- angående ordalydelsen av andra st.;
- samt beträffande den särskilda regeln om brevbefordran i tredje st.

Därefter ges en översikt av hur 9 § första och andra st. och 10 §§ förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.).

5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran

Före den 1 januari 2010 återfanns motsvarande regel om internationell personbefordran i dåvarande 5 kap. 5 § första st., och då användes uttrycket *utförs i Sverige* i regeln. Genom att rådets direktiv 2008/8/EG genomfördes i ML den 1 januari 2010, enligt SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334, överfördes regeln till 5 kap. 9 § första st. och uttrycket ersattes med uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige*. Personbefordran

direkt till eller från utlandet (annat EU-land eller TL) anses, med stöd av Sveriges anslutningsfördrag till EU, i sin helhet omsatta utomlands. Anslutningsfördragsregeln är införd i artikel 380 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att Sverige får, på de villkor som gällde vid EU-anslutningen 1995, fortsätta tillämpa undantag från mervärdesskattning för bl.a. de tillhandahållanden som anges i mervärdesskattedirektivets bilaga X del B 10, där persontransport inklusive passagerarbagage etc. anges (prop. 2009/10:15 s. 102 och 103; se även prop. 2009/10:15 s. 98, prop. 2003/04:26 s. 66, prop. 1989/90:111 s. 98, prop. 1993/94:99 s. 174 och prop. 1994/95:57 s. 181). Emellertid visade det sig att ett fåtal transporttjänster som bör beskattas i Sverige föll utanför beskattningen på grund av den lydelse som 5 kap. 9 § första st. fick 2010, t.ex. persontransporttjänster i form av fisketurer som genomförs på både svenskt territorialvatten, dvs. i Sverige, och internationellt vatten. En sådan persontransporttjänst ansågs omsatt utomlands, varför lydelsen av lagrummet ändrades genom SFS 2010:1892 den 1 januari 2011 till den nuvarande lydelsen, dvs. uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige* ersattes då med uttrycket *inte till någon del genomförs i ett annat land* (prop. 2010/11:28 s. 53). Den ändrade lydelsen 2011 av 5 kap. 9 § första st. utsträcker dess tillämpningsområde något, genom att den således numer rymmer också sådana transporter som genomförs i Sverige och över internationellt vatten. Fortsatt gäller att om en persontransport till någon del genomförs i ett annat land (annat EU-land eller TL) är den omsatt utomlands och mervärdesskattas inte i Sverige, enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § första st. andra men. ML). Lagstiftaren understryker dock att den nya lydelsen av lagrummet inte påverkar varutransporttjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Dessa faller alltså under 5 kap. 5 §, dvs. under den här benämnda huvudregel I för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Den ändrade lydelsen av 5 kap. 9 § första st. påverkar enligt lagstiftaren inte heller unionsinterna varutransporter som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan sådana transporter styrs av 5 kap. 10 §. Bestämmelsen i tredje st. av 5 kap. 9 § om befördran av brev påverkas inte heller av förändringen av lydelsen av 5 kap. 9 § första st., enligt lagstiftaren (prop. 2010/11:28 s. 65 och 66).

Om personbefördran som avses i 5 kap. 9 § första st. anses omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st., undantas sådan persontransporttjänst uttryckligen från ML:s regler om uppgifter i fakturor, enligt 11 kap. 2 § andra men. ML. Sådan omsättning omfattas sålunda enbart av de civilrättsliga faktureringsreglerna i BFL.

5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse

Genom SFS 2013:368 ändrades den 1 juli 2013 begreppet *näringsidkare* i 5 kap. 9 § andra st. till *beskattningsbar person*, vilket var en följd av att det unionsrättsliga begreppet *beskattningsbar person* infördes i 4 kap. 1 § ML (prop. 2012/13:124 s. 98).

5 kap. 9 § tredje st. – särskild regel om placeringen av omsättning bestående i brevbefördran

Lagrummet, som före den 1 januari 2010 återfanns i 5 kap. 5 § andra st., föreslogs bli utmönstrat i samband med de ändringar i ML som föranleddes av Sveriges EU-anslutning 1995 (prop. 1994/95:57 s. 98 och 99). Emellertid ansåg skatteutskottet att bestämmelsen kunde finnas kvar, med hänsyn till de överväganden som pågick inom EU beträffande den grundläggande frågan om behandlingen av postverksamhet i bolagsform. Ett slopande av moms på utrikes brev ansågs komplicera ett redan svårhanterligt system, och utskottet menade att momsen på brevbefördran till utlandet tillkommit i syfte att få till stånd en rimlig tillämpning av reglerna, där en mindre avvikelse från EU-rätten på denna punkt borde kunna tolereras av de övriga EU-länderna i avvaktan på klarare besked i nämnda grundläggande fråga (bet. 1994/95:SkU7 s. 76, 77 och 89).

I ett förhandsbesked anger Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) bl.a. att mervärdesskattedirektivet, utöver det särskilda undantaget från skatteplikt för det offentliga postväsendet i artikel 132.1 a, saknar särskilda bestämmelser om brevbefördran samt att begreppet export inte definieras däri, men att dess sjätte kapitel, där artiklarna 146 och 147 finns, har rubriken Undantag för export. I enlighet med huvudregel I, dvs. artikel 44, är tjänsten brevbefördran omsatt utomlands, om beställaren är beskattningsbar person etablerad i annat EU-land eller TL. HFD ansåg dock att brevbefördran till TL utgör export och nollbeskattas trots att beställaren av brevbefördran är etablerad i Sverige, då HFD ansåg att artikel 146.1 e inte kan tolkas så att den regeln endast omfattar tjänster i samband med att varor överläts mot vederlag. Undantag för export enligt artikel 146.1 e ansågs således ha direkt effekt, och kan, vilket bör gälla oavsett beställarens status, åberopas av transportföretaget som utför brevbefördran till TL framför 5 kap. 19 § 2 ML (se nedan), där kravet för att en transporttjänst till TL ska anses som export är att tjänsten utförs i direkt samband med att varor överläts mot vederlag och exporteras till ett TL från

Sverige eller ett annat EU-land. Dessutom noterade HFD att med undantaget från beskattning följer återbetalningsrätt för ingående moms enligt artikel 169 b) i mervärdesskattedirektivet (HFD 2011 ref. 87). En konklusion blir således att om beställaren av en brevbefordran från Sverige till utlandet inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. privatperson) och transportföretaget är etablerat i Sverige, borde moms på sådan brevbefordran kunna genomdrivas mot transportföretagets vilja enbart när destinationen är ett annat EU-land (jfr huvudregel II – dvs. artikel 45 i mervärdesskattedirektivet).

Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.)

Persontransporttjänster (personbefordran) respektive *varutransporttjänster* omfattas av 5 kap. 9 § första och andra st. och 10 §, medan placeringen av en omsättning av en s.k. resetjänst bestäms av 9 b kap. 4 § jämförd med 5 kap. 1 § första och andra st. ML. En *resetjänst* är något annat än enbart försäljning av personbefordran: Omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn i och för sig tillhandahåller kunder reseprestationer, men använder för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, underentreprenörer såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten. Med resebyrå avses även researrangör [9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62 – se även nedan och ovan under 2) ang. placeringen av omsättning av en resetjänst]. Här behandlas enbart persontransporttjänster (personbefordran) och varutransporttjänster, varvid följande översiktliga beskrivning lämnas.

Persontransporttjänst till eller från utlandet: Omsättning av sådan tjänst placeras, som nämnts, utomlands, oavsett kundens status (beskattningsbar person eller privatperson) och oavsett om med utland avses annat EU-land eller TL (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Beträffande *varutransporttjänster* anses:

- a) beträffande unionsintern sådan (varutransport mellan två EU-länder), där kunden inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), omsättningen ske i Sverige, om avgångsorten för varutransporten är Sverige (5 kap. 10 § första st. ML; artikel 50 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105), medan den placeras utomlands, om avgångsorten ligger i ett annat EU-land (5 kap. 1 § första st. andra men. ML);
- b) beträffande unionsintern varutransporttjänst där kunden i stället är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige (5 kap. 5 § första st. ML), medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML; artikel 44 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105) eller i och för sig har fast etableringsställe i Sverige, men tjänsten tillhandahålls dennes etableringsställe utomlands (5 kap. 5 § andra st. ML);
- c) beträffande varutransport inom Sverige *eller* mellan Sverige och TL, där kunden i dessa fall är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige, medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 §, 5 kap. 9 § andra st. och 5 kap. 1 § första st. ML);
- d) beträffande varutransport inom Sverige, där kunden i stället är t.ex. en privatperson (dvs. inte beskattningsbar person), omsättningen ske i Sverige, oavsett var kunden bor etc. (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. första men. ML); och
- e) beträffande varutransporter mellan Sverige och TL, där kunden är t.ex. en privatperson, omsättningen ske utomlands (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

I sammanhanget får nämnas särskilt beträffande *förmedlingstjänster* som avser transporttjänster, dvs. företag som tillhandahåller godsförmedling eller som i annans namn förmedlar persontransport (dvs. ej resetjänster), bestäms placeringen av omsättningen enligt 5 kap. 5 § (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet eller 5 kap. 7 § ML (artikel 46 i mervärdesskattedirektivet [prop. 2009/10:15 s. 103 och 106 – se Kommentarer till 5 kap. 7 §]).

- ”Tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

1. kulturell,
 2. konstnärlig,
 3. idrottslig,
 4. vetenskaplig,
 5. pedagogisk,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 § ML]

Kommentar till 5 kap. 11 § 5:

Pedagogiska aktiviteter och utbildning har samma tillämpningsområde, enligt lagstiftaren. Om t.ex. ett seminarium innebär att undervisning bedrivs, utgör det en pedagogisk aktivitet (Lagrådsremissen den 19 augusti 2009, s. 104, avseende prop. 2009/10:15).

- ”En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

1. kulturella,
 2. konstnärliga,
 3. idrottsliga,
 4. vetenskapliga,
 5. pedagogiska,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 a § ML]

- ”Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.”
- [5 kap. 12 § ML]

Kommentar till 5 kap. 12 §:

Enligt förarbetena innefattar uttrycket *arbeten på* bl.a. kontroll och analys av varor som är lös egendom (prop. 2009/10:15 s. 108; se även artikel 54.2 b i mervärdesskattedirektivet).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.”
- [5 kap. 13 § ML]

Kommentar till 5 kap. 13 §:

Beträffande distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det, enligt förarbetena, i huvudsak en fråga om *var* tjänsten tillhandahålls. Restaurangtjänsten tillhandahålls i säljarens lokal – restaurangen – medan cateringtjänsten tillhandahålls i kundens lokal eller annan plats som kunden anvisar. Angående frågan om bestämning av omsättningsland gäller emellertid att båda slagen av tjänster regleras på samma sätt, dvs. omsättningen anses ske där tjänsterna fysiskt utförs (prop. 2009/10:15 s. 109; artikel 55 i mervärdesskattedirektivet). Se dock 5 kap. 14 § ML beträffande ifrågavarande slag av tjänster när de

utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs i EU: Om avgångsorten är Sverige, anses tjänsten omsatt i Sverige (prop. 2009/10:15 s. 112).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Vid tillämpningen av första stycket gäller vad som föreskrivs i 2 b § andra till femte styckena.”
[5 kap. 14 § ML]

- ”En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller
 2. 90 dagar, när det gäller fartyg.”
- [5 kap. 15 § ML]

Kommentar till 5 kap. 15 §:

I detta sammanhang är inte definitionen av nya transportmedel i 1 kap. 13 a § ML tillämplig. Med transportmedel förstås här i stället farkoster och anordningar som normalt används för transport av personer eller föremål mellan olika platser, vilket gäller oavsett om de är motordrivna eller inte. Exempel på transportmedel i förevarande fall är bilar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbrukstraktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Emellertid framhålls särskilt i förarbetena att containrar inte utgör transportmedel. Beträffande huruvida hyresperioden utgör korttidsuthyrning är hyresavtalet en utgångspunkt, men ger bara en presumtion. Avgörande för bedömningen är i stället ytterst de faktiska förhållandena (prop. 2009/10:15 s. 115; artikel 56 i mervärdesskattedirektivet).

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § och förvärfas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

1. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EU-land än Sverige, och
 2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EU-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.”
- [5 kap. 15 a § ML]

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

1. den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
 2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren av tjänsten i Sverige, och
 3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.”
- [5 kap. 15 b § ML]

- ”Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller
2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning.”

[5 kap. 16 § TL]

- Följande tjänster som anges i katalogen nedan är omsatta utomlands, om de tillhandahålls från Sverige av en beskattningsbar person och köparen inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett TL:
 1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
 2. reklam- och annonseringstjänster,
 3. tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister och revisorer och andra liknande tjänster samt databehandling och tillhandahållande av information,
 4. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
 5. tillhandahållande av arbetskraft,
 6. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
 7. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
 8. tillträde till och överföring eller distribution genom
 - a) ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,
 - b) ett system för el, eller
 - c) ett nät för värme eller kyla,
 9. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

Tjänster som enligt föregående stycke med punkterna 1-9 är omsatta utomlands ska dock anses vara omsatta inom landet, om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige.

[5 kap. 17 § ML]

Kommentarer till 5 kap. 17 §:

Enligt förarbetena avser de tjänster som avses i punkt 3 (rådgivare etc.) i katalogen inte yrkena som sådana, utan det som avses är de tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de uppräknade yrkena. Angående uttrycket *andra liknande tjänster* anses det inte åsyfta några gemensamma beståndsdelar för de heterogena verksamheter som uppräknas, utan vad som avses är tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig. Vidare ska en tjänst anses som liknande med en av de nämnda verksamheterna när båda har samma syfte (prop. 2013/14:224 s. 133 och 134). Beträffande vad som avses med *faktiskt används och utnyttjas i Sverige* anges i förarbetena att tjänster som ett svenskt företag tillhandahåller en privatperson bosatt i ett TL ska beskattas i Sverige om de faktiskt används och utnyttjas här, varvid följande exempel ges: Ett svenskt nätföretags distribution av el till och för förbrukning i en sommarstuga i Sverige som ägs av en privatperson bosatt i Norge beskattas i Sverige (prop. 2013/14:224 s. 134).

Omfattningen av principen om nollbeskattning avseende export är, som nämnts [se ovan under 1) ang. Export av varor till TL], begränsad för tjänster jämfört med för varor. Emellertid innebär katalogen i 5 kap. 17 § av tjänster som nollbeskattas när de tillhandahålls t.ex. en privatperson i ett TL ändå att nollbeskattningen för export av tjänst till konsumenter är omfattande i praktiken. Det följer av att tjänsterna i katalogen är typiska tjänster som en privatperson kan tänkas förvärva från ett annat land än hemlandet och att tolkningen av omfattningen av vissa av kategorierna av tjänster i punkt 3 i katalogen öppnas upp genom uttrycket *andra liknande tjänster* samt av att punkt 1 angående rättigheter inte är uttömmande utan *liknande rättigheter* till de däri uppräknade också omfattas. Från äldre rätt kan också – beträffande omfattningen av uttrycket konsultbyråer i punkt 3 – att det tidigare använda begreppet konsulttjänster var vittomfattande i sig, eftersom konsulttjänster anses utgöra utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (prop. 1989/90:111 s. 105). Vidare mervärdesbeskattas inte heller i Sverige omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner (konsumenter) i utlandet (enligt 5 kap. 16 § jämförd med den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML – jfr D2X).

- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses, som nämnts [se ovan under 1)], tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige. [5 kap. 18 § ML]

Kommentar till 5 kap. 18 §:

I detta fall med en tillhandahållare från TL, som har en köpare av tjänsterna i Sverige som inte är beskattningsbar person, ska, som nämnts [se ovan under 1)], tillhandahållaren redovisa svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).

- Beträffande placeringen av omsättningen av en s.k. resetjänst enligt 9 b kap. 4 § ML gäller, som nämnts [se ovan under 2) ang. Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.], följande:

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § **första st.** ML; artikel 307 i mervärdesskattedirektiv; prop. 2009/10:15 s. 121). Då ska resebyrån redovisa moms på omsättningen enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB) i 9 b kap. ML (9 b kap. 1 § ML), om inte resenären (köparen av resetjänsten) är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, varvid resebyrån kan välja att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML avseende omsättningen i stället för VMB (9 b kap. 6 § ML).

- Dock sker omsättningen utomlands – varvid VMB-momsen blir noll – om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).
- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § **andra st.** andra men. ML).

[9 b kap. 4 § ML]

Kommentarer till 9 b kap. 4 §:

En *resetjänst* är, som nämnts, mer än bara försäljning av personbefordran [se Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§]. En omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn tillhandahåller kunder reseprestationer, men upphandlar för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten, och med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62). VMB för resebyråer fungerar så att resebyrån för omsättning av resetjänster ska redovisa svensk VMB-moms på omsättningen av resetjänsten, om resebyrån har sitt kontor e.d. i Sverige. Resebyrån har inte rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 3 § ML). I stället för att behöva bedöma var dessa underliggande prestationer till resetjänsten skulle placeras ska resebyrån enbart redovisa utgående moms på vinstmarginalen, vilken utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för just varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo, såsom persontransport och hotellrum. Beskattningsunderlaget blir således resebyråns marginal (9 b kap. 2 § ML). För sammanhanget får noteras att resebyrån har avdragsrätt för ingående moms på andra kostnader, dvs. på s.k. overheadkostnader såsom bokförings-, revisions- och administrationsutgifter.

Med en resenär som är beskattningsbar person med verksamhet som medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms avses en sådan person som är skatteinlämning momsmässigt, och är avdrags- eller återbetalningsberättigad i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML, eller som är utländsk beskattningsbar person. I sistnämnda hänseende kan resenärens verksamhet, förutsatt att denne inte har omsatt varor eller tjänster i Sverige under aktuell återbetalningsperiod, vara återbetalningsberättigande enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, 10 kap. 1-3 §§ och 19 kap. 24 § ML (se även 19 kap. 1 och 2 §§ ML och 5-9 §§ MF; och dessutom rådets

direktiv 2008/9/EG om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt mervärdesskattedirektivet av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat samt 19 kap. 22 § ML och rådets trettonde direktiv 86/560/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium).

Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML anges i 11 kap. 8 § 15 ML att fakturan till resenären ska innehålla uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5]

-- Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 § --

Även om en omsättning av en tjänst anses ske inom landet enligt 5 kap. 4-18 §§ eller 9 b kap. 4 §, kan omsättningen ändå anses ske utomlands enligt 5 kap. 19 § ML (5 kap. 1 § andra st. ML). Ovan har redan särskilt berörts att 5 kap. 19 § 4 utvidgar omfattningen av de situationer då omsättningen av en resetjänst anses ske utomlands i förhållande till vad som gäller enligt 9 b kap. 4 § första st. (se 9 b kap. 4 § andra st. och hänvisningar där till 5 kap. 19 § 4 ML). På samma sätt utvidgar samtliga regler i 5 kap. 19 § omfattningen av de fall då omsättning av en tjänst anses ske i förhållande till 5 kap. 4-18 §§ ML. Sålunda är det av intresse att beakta 5 kap. 19 § ML (prop. 2009/10:15 s. 120-122), som har följande lydelse:

- ”En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om
 1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,
 2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med
 - a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,
 - b) import av varor som omfattas av
 - 9 c kap. 1 §, eller
 - ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,
 - c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna
 - förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller
 - när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller
 - d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,
 3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,
 4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och
 5. en varustransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.”
[5 kap. 19 § ML]

D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Huvudregel I (5 kap. 5 §)

Om köparen av en tjänst som avses i 5 kap. 16 § ML – telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster – är en beskattningsbar person, omfattas tjänsten inte av den undantagsregeln, utan av huvudregel I (5 kap. 5 §) för bedömningen av placeringen av omsättningen av tjänsten, varvid följande gäller.

- Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst av ifrågavarande slag till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.
- Om S omsätter tjänsten till en sådan K som nämnts och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna

5 kap. 16 §

Om K är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av ifrågavarande slag av tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna. Följande gäller beträffande 5 kap. 16 § och de särskilda ordningarna.

Om K exempelvis är en privatperson och bosatt i SE, anses S – enligt 5 kap. 16 § – omsätta sådan tjänst i SE och ska redovisa utgående moms.

Om en sådan K inte är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i SE, anses omsättningen av tjänsten ha ägt rum utomlands, varvid svensk moms inte redovisas av S, oavsett om konsumtionsstaten är ett annat EU-land eller ett TL (jfr 5 kap. 16 §, som i så fall inte placerar omsättningen i SE, varför omsättningen placeras utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

För övrigt får nämnas att om en tjänst tillhandahålls via elektronisk post, ska det i sig inte innebära att tjänsten är en sådan elektronisk tjänst som avses i 5 kap. 16 § tredje st. ML (18 c § MF; bilaga II i mervärdesskattedirektivet; prop. 2013/14:224 s. 133).

De särskilda ordningarna

Om S och K är etablerade i olika länder, kan S – under vissa förutsättningar – välja att tillämpa särskilda ordningar i stället för allmänna bestämmelser för redovisning av moms inom EU avseende ifrågavarande slag av tjänster. De särskilda ordningarna är:

- tredjelandsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett TL (inte etablerad inom EU) och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson); och
- unionsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett EU-land och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett annat EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson).

Schematiskt kan de fall då S kan ansöka hos SKV om att tillämpa de särskilda ordningarna i SE, och i så fall vilken av dem, beskrivas enligt följande:

Förutsättningar		Tillämplig särskild ordning
K, t.ex. privatperson bosatt i annat EU-land	S etablerad i SE	Unionsordningen (SE identifieringsstat)
K, t.ex. privatperson bosatt i SE	S etablerad i TL	Tredjelandsordningen (SE identifieringsstat)
<p>Undantag: Om S redan är momsregistrerad på annan grund i SE (dvs. för annan omsättning än avseende ifrågavarande slag av tjänster), kan S inte tillämpa någon av de särskilda ordningarna, utan tillämpar bara de allmänna reglerna i ML.</p>		

Kommentarer till de särskilda ordningarna:

Grundtanken med de särskilda ordningarna är att beskattningen ska ske i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är en beskattningsbar person (dvs. framför allt en privatperson), och som förvärvar ifrågavarande slag av tjänster, är bosatt.

Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i TL, och önskar tillämpa tredjelandsordningen här, ansöker S hos SKV på elektronisk väg om att erhålla ett s.k. identifieringsbeslut, varvid sådant beslut innebär att SE blir den s.k. identifieringsstaten. Detsamma gäller om S är en beskattningsbar person etablerad i SE med kunder som är privatpersoner boende i annat EU-land, varvid S ansöker hos SKV om att tillämpa unionsordningen. Om S är

en utländsk beskattningsbar person etablerad i annat EU-land med kunder som är privatpersoner boende i SE, kan S ansöka hos skattemyndighet i sitt hemland om att tillämpa unionsordningen.

Om det är möjligt för S att välja någon av de båda särskilda ordningarna och så sker, tillämpas den, när ansökan ska lämnas till SKV, i stället för att S momsregistrerar sig i SE enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL. De särskilda ordningarna regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Förfarandet för de särskilda ordningarna styrs i vissa delar – till skillnad från de allmänna reglerna i ML och SFL – av den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, som är direkt tillämplig i SE och därför inte kommer att implementeras i ML eller SFL. Om konsumtionsstaten är ett annat EU-land än SE, vidarebefordrar SKV deklaraionsuppgifter och betalning av moms till konsumtionsstaten.

Om S har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV, redovisar S moms avseende omsättning av ifrågavarande slag av tjänster till privatpersoner etc. i en särskild mervärdesskattedeclaration som lämnas till SKV på elektronisk väg. En sådan särskild mervärdesskattedeclaration ska ha kommit in till SKV senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, varvid redovisad moms samtidigt ska ha betalats genom insättning i euro på SKV:s konto för inbetalningar som görs enligt de särskilda ordningarna. Följande får också i korthet nämnas:

- Om den beskattningsbara personen redan har ett annat EU-land som identifieringsstat kan denne inte också ha SE som identifieringsstat. Det gäller för såväl tredjelandsordningen som unionsordningen.
- Om ett företag har sitt säte i ett EU-land, och således unionsordningen kan aktualiseras, ska detta land vara identifieringsstat.
- Tredjelandsordningen innebär att även om tillhandahållare etablerad utanför EU omsätter tjänster till privatpersoner etc. i flera EU-länder kan denne välja att ha endast ett land som kontaktpunkt inom EU och momsregistrera sig där. Om vederbörande väljer SE, finns det inget krav på omsättning i SE som konsumtionsstat, utan omsättningen kan också ha skett i något annat EU-land.
- En beskattningsbar person kan bli utesluten från en särskild ordning. Denne kan t.ex. få sitt identifieringsbeslut återkallat till följd av att ständigt ha brutit mot reglerna i en särskild ordning
- En beskattningsbar person är bunden under viss tid av sitt val av identifieringsstat. Den tiden är, för tredjelandsordningen, två kalenderkvartal från och med dagen för valet att upphöra med att använda den särskilda ordningen samt, för unionsordningen, det aktuella kalenderår varunder identifieringsbeslutet om att använda den särskilda ordningen fattades och de två närmast följande kalenderåren.
- För den som har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV (dvs. SE är identifieringsstat) eller från myndighet i annat EU-land är dokumentationsskyldig, och ska, genom att se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet, ha så detaljerade räkenskaper att SKV kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en motsvarande deklaraion som lämnats i ett annat EU-land är korrekt.

[Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (enligt SFS 2014:942, prop. 2013/14:224 s. 73-75, 95-96, 132 och 140-153), 2 kap. 4 § SFL (enligt SFS 2014:943), förordning (EU) nr 282/2011, artiklarna 357-369 och 369a-369k i mervärdesskattedirektivet och rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011].

Den som redovisar svensk moms för ifrågavarande slag av tjänster genom tredjelandsordningen eller unionsordningen har inte avdragsrätt för ingående moms. I stället kan ingående moms som betalats i SE för verksamheter som omfattas av dessa ordningar återfås efter ansökan. För återbetalning av sådan ingående moms får den som omfattas av tredjelandsordningen tillämpa reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer. För den som omfattas av unionsordningen sker ansökan om och återbetalning av ingående moms erlagd i SE genom det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer vilka inte är etablerade i det återbetalande EU-landet men i annat EU-land. Ansökan ska göras till SKV genom den för ändamålet inrättade elektroniska portalen i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad [8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 1 och 30 §§ ML (enligt SFS 2014:940); prop. 2013/14:224 s. 135-139]. Om den som tillämpar unionsordningen är eller ska vara momsregistrerad i SE för annan verksamhet, t.ex. till följd av distansförsäljning av varor hit [se AA2 c)], bestäms avdrags- eller återbetalningsrätt i stället av de allmänna bestämmelserna i ML och momsdeklaraion lämnas enligt SFL även för förvärv för att skapa ifrågavarande slag av tjänster (prop. 2013/14:224 s. 135).

Vidare gäller särskilt angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här, dvs. i konsumtionsstaten SE [1 kap. 2 § första st. 1 a ML (enligt SFS 2014:941), prop. 2013/14:224 s. 83, 139 och 140].

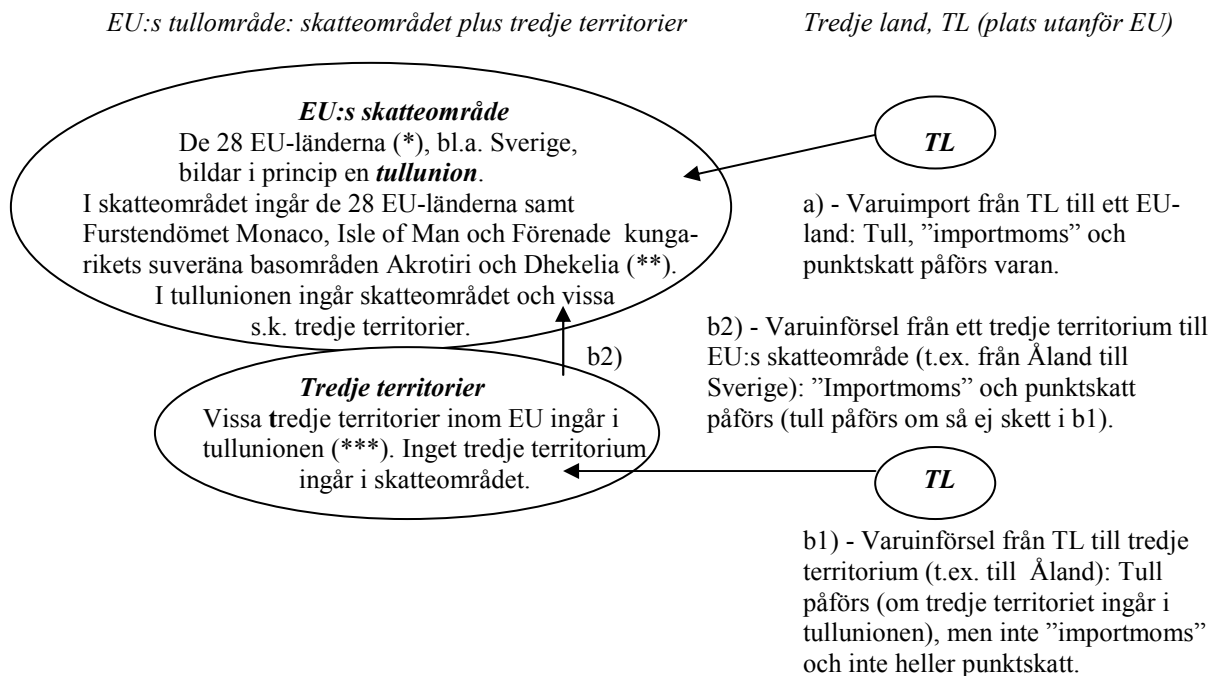
För övrigt får nämnas att SKV, med anledning av reglerna om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, har infört en ny e-tjänst för att underlätta redovisningen av moms för företag som kan och önskar välja att tillämpa dessa ordningar. Tjänsten är frivillig och kallas *Mini One Stop Shop* (MOSS) eller MOSS (VoeS), där VoeS står för VAT on e-services. Den tidigare tjänsten VoeS ersätts den 1 januari 2015 av MOSS (Voes), och återfinns på www.skatteverket.se. Det är säljaren som ansvarar för att redovisa och betala momsen på tjänsterna [www.skatteverket.se; prop. 2013/14:224 s. 74].

Det är dessutom av praktiskt intresse bl.a. i förevarande sammanhang att EU-kommissionen tillhandahåller tjänsten *VIES-on-Internet* på www.europa.eu, där det går att kontrollera om en köpare av ifrågavarande slag av tjänster är momsregistrerad, och därmed själv ska betala momsen för sitt förvärv av tjänst (prop. 2002/03:77 s. 47; prop. 2013/14:224 s. 65). I sådant fall aktualiseras således inte de särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, utan de allmänna reglerna i ML och SFL gäller.

Tull och punktskatter

1) Tull m.m.

Tull och punktskatt är jämte moms de vanligaste indirekta skatterna, vilket framgår i avsnitt 1 i kapitlet Företagsbeskattning. I avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms) återfinns en annan version av bilden nedan. Versionen enligt nedan illustrerar i första hand att EU är en tullunion, där EU:s tullområde består av EU:s skatteområde och vissa s.k. tredje territorier tillhöriga EU:



* *EU:s medlemsländer med respektive landkod inom parentes:*

Belgien (BE), Bulgarien (BG), Cypern (CY), Danmark (DK), Estland (EE), Finland (FI), Frankrike (FR), Grekland (EL), Irland (IE), Italien (IT), Kroatien (HR), Lettland (LV), Litauen (LT), Luxemburg (LU), Malta (MT), Nederländerna (NL), Polen (PL), Portugal (PT), Rumänien (RO), Slovakien (SK), Slovenien (SI), Spanien (ES), Storbritannien (GB), Sverige (SE), Tjeckien (CZ), Tyskland (DE), Ungern (HU) och Österrike (AT).

** Ang. Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia: se mer i avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms).

*** Med ett tredje territorium förstås:

1. berget Athos,
2. Kanarieöarna,
3. de franska territorier som avses i artiklarna 349 och 355.1 i FEUF,
4. Åland,
5. Kanalöarna,
6. ön Helgoland,
7. territoriet Büsingen,
8. Ceuta,
9. Melilla,
10. Livigno,
11. Campione d'Italia,
12. de italienska delarna av Luganosjön.

Territorierna i 1-5 ovan ingår i EU:s tullområde medan de i 6-12 inte ingår där.⁶

⁶ Se 1 kap. 10 b § ML.

EU har ett tullområde och ett skatteområde. Skatteområdet gäller för moms och punktskatter. Både tullområdet och skatteområdet består av medlemsländernas geografiska områden, men skiljer sig dock något åt, vilket illustreras av bilden ovan. Där framgår också att vissa s.k. tredje territorier tillhöriga EU ingår i EU:s tullunion samt att inget tredje territorium ingår i EU:s skatteområde. EU är en tullunion. Med en tullunion avses att EU har gemensam tulltaxa gentemot tredje land (plats utanför EU), medan tullar på import och export mellan medlemsstaterna ska vara förbjudna.⁷ Det innebär att en vara som kommer från tredje land ska anses vara i s.k. fri omsättning i en medlemsstat inom EU, om importformaliteterna uppfyllts, dvs. varan kan, på samma sätt som ang. varor producerade inom EU, överföras som s.k. unionsvara mellan EU-länderna utan att den förtullas igen.⁸

I bilden ovan illustreras två fall av varuimport: a och b.

- I a-fallet sker importen av varan direkt till EU:s skatteområde. Då påförs varan tull samt punktskatt och moms, förutsatt att varan omfattas av punktskatt och inte är undantagen från momsplikt enligt 3 kap. ML.
- I b-fallet sker varuimporten via s.k. tredje territorium (b1) till skatteområdet (b2). Om tredje territoriet i fråga ingår i tullunionen, påförs tull men inte moms eller punktskatt (b1). Moms eller punktskatt påförs i förekommande fall när varan införs från ett tredje territorium till skatteområdet (b2). Då påförs tull enbart om så inte skedde vid b1, dvs. om införseln till skatteområdet sker från ett tredje territorium som inte ingår i tullunionen.

I bilden ovan används, på samma sätt som i avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms), uttrycket ”importmoms”. Uttrycket används för att skilja moms som påförs vid införsel från tredje land (import) från moms som utgår i samband med unionsinterna förvärv (UIF) av varor. Inom skatteområdet – vilket i nyss nämnda sektion i kapitlet Mervärdesskatt (moms) benämns moms-EU – sker gränsöverskridande handel med varor utan förtullning men redovisning av moms för UIF förekommer då. Se mer om bl.a. UIF i den sektionen.

Allmänt om tullunionen⁹

EU är, som nämnts, en tullunion. Det innebär att t.ex. den svenska tullagen (2000:1281)¹⁰ ska motsvara EU:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92.¹¹ Tullunionen har gemensamma yttertullar, där tullsatserna i den gemensamma tulltaxan fastställs av rådet på förslag från kommissionen.¹² Inom i princip EU:s geografiska område kan varor röra sig fritt på samma sätt som i ett enskilt land. Inom EU har en inre marknad upprättats, där harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter ska råda mellan EU-länderna i den mån sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.¹³ På denna inre marknad har begreppen import och export förlorat sin betydelse: någon tullklarering av varor förekommer inte längre vid passering av gränserna inom EU och många gånger inte heller någon anmälningsskyldighet (se dock nedan ang. olika fall av anmälningsskyldighet). Tullverksamheten inriktas i stället helt på unionens yttre gränser.¹⁴ Att anmälningsskyldigheten för gränsöverskridande varuhandel mellan EU-länderna i princip har borttagits innebär för övrigt att smuglingsbrott inte kan föreligga annat än beträffande import av varor från tredje land.¹⁵

Beträffande varor som ankommer till unionens område är den första behandlingsformen s.k. övergång till fri omsättning, vilket motsvarar det svenska begreppet förtullning.¹⁶ En vara som har övergått till fri omsättning genom importbeskattning är en s.k. unionsvara (tidigare benämnd gemenskapsvara). På samma sätt som för

⁷ Se art. 28 FEUF och art. 30 FEUF.

⁸ Se art. 29 FEUF.

⁹ Jfr Forssén 2001 s. 377 och 378.

¹⁰ Jfr även prop. 1999/2000:126.

¹¹ För övrigt har i SOU 2015:5 förslag lämnats till en ny svensk tullag. Syftet är att anpassa den svenska tullagstiftningen till den nya tullkodexen för unionen (unionstullkodexen), förordning (EU) nr 952/2013, som ska tillämpas från och med den 1 maj 2016. Se SOU 2015:5 s. 81.

¹² Se art. 31 FEUF.

¹³ Se art. 113 FEUF.

¹⁴ Se prop. 1994/95:34 s. 80 och 103.

¹⁵ Se prop. 1999/2000:126 s. 95. Bestämmelser om ansvar för smuglingsbrott finns i lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Jfr även prop. 1999/2000:124.

¹⁶ Se prop. 1994/95:34 s. 81.

varor producerade inom EU tillämpas då särskilda beskattningsordningar för moms och punktskatter beträffande EU-handel i stället för tullprocedurer, om varan överförs mellan medlemsländerna. En vara som kommer direkt från tredje land till Sverige förtullas här och övergår därmed till fri omsättning, vilket antingen sker direkt när varan passerar tullen eller senare om förenklat förfarande får tillämpas. Om en vara är en icke-unionsvara, dvs. den har inte övergått till fri omsättning, och förs in till Sverige från tredje land via ett annat EU-land, sker också förtullning här.¹⁷ Genom Sveriges EU-inträde 1995 har nämligen införts möjlighet för tullen att ge tillstånd att använda förenklade förfaranden vid övergång till fri omsättning motsvarande de tidigare förenklade förfarandena hemtagning (kreditimport) och förfarande med godkänd mottagare (transitering).¹⁸

Transitering av varor innebär att varorna transporteras från en plats till en annan utan att beläggas med importtullar och andra skatter eller avgifter. Ett transiteringsförfarande innebär bl.a. att de varor som är under sådant förfarande är befriade från skatt så länge de inte övergår till fri omsättning inom landet genom förtullning. Om en vara kommer till Sverige men ska transporteras vidare till annat EU-land behöver den således inte förtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av ett transiteringsförfarande. Det innebär att tull etc. ska tas ut först i destinationslandet, d.v.s. i det EU-land där varorna förtullas och övergår till fri omsättning. Grundläggande för transitering av varor är att de transporteras från ett tullkontor till ett annat tullkontor under tullkontroll. Kontroll av att varorna inte byts ut sker vanligen genom att Tullverket förseglar de lastenheter i vilka varorna transporteras.¹⁹

Tullskuld, gäldenär, deklarant, Tullverket och tulltaxering m.m.

Bestämmelser om uppkomst av *tullskuld* finns i art. 201-216 i EU:s tullkodex och i art. 859-867a i förordningen (EEG) nr 2454/93 (tillämpningskodexen).²⁰ Enligt huvudregeln uppkommer en *tullskuld* vid import när

- a) tullpliktiga varor övergår till fri omsättning, eller
- b) tullpliktiga varor hänförs till förfarandet för temporär import med partiell befrielse från importtullar.²¹

En *tullskuld* uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot.²² *Gäldenären* utgörs av *deklaranten*. Vid indirekt ombudskap ska den person för vars räkning tulldeklarationen görs också vara *gäldenär*.²³

Med ledning av tulldeklaration eller motsvarande uppgifter fastställer **Tullverket** tull som ska betalas vid import från eller export till tredje land (*tulltaxering*).²⁴

Beträffande begreppen *gäldenär* och *deklarant* kan noteras att de ersatte tullskyldighetsbegreppet, genom att den nya tullagen (2000:1281) infördes.²⁵ Tullförfarandet övergång till fri omsättning enligt EU:s tullkodex motsvarar, som nämnts, det svenska begreppet förtullning, men det kan också göras en distinktion mellan begreppen såtillvida att förtullning syftar på Tullverkets åtgärder med en vara som deklarerats till förfarandet övergång till fri omsättning.²⁶

De vanligast förekommande sätten att hänföra varor till förfarandet övergång till fri omsättning är normalförfarandet och förenklat deklaraionsförfarande. Normalförfarandet innebär att vid frigörandet av varorna lämnas en komplett tulldeklaration, inklusive de handlingar som krävs. Tulldeklarationen kan lämnas elektroniskt eller på enhetsdokumentet. Om tulldeklarationen lämnas på enhetsdokumentet ska s.k. styrkande handlingar bifogas deklaraionen. Om tulldeklarationen lämnas elektroniskt behöver några styrkande handlingar inte lämnas, förutsatt att Tullverket inte begär det. Exempel på styrkande handlingar är faktura, i vissa fall en

¹⁷ Se prop. 1994/95:34 s. 95.

¹⁸ Se prop. 1994/95:34 s. 97-99.

¹⁹ Jfr avsnitt 44.6.1 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

²⁰ Se 5 kap. 1 § första st. tullagen.

²¹ Se art. 201 första st. 1 i EU:s tullkodex.

²² Se art. 201 första st. 2 i EU:s tullkodex.

²³ Se art. 201 första st. 3 första och andra men. i EU:s tullkodex.

²⁴ Se art. 201 andra st. i EU:s tullkodex.

²⁵ Se prop. 1999/2000:126 s. 81. I EU:s tullkodex används också *gäldenär* – jfr eng. *debtor* – vilket har framhållits i SOU 1999:54 (s. 94) med hänvisning till prop. 1994/95:34 s. 127.

²⁶ Se prop. 1994/95:34 s. 124.

tullvärdedeklaration, eventuella ursprungsintyg, transportdokument eller packlista. En tulldeklaration enligt någon av typerna av förenklade förfaranden ska följas av en kompletterande deklaration.²⁷

Med s.k. aktiv förädling avses ett tullförfarande där varor importerats till EU för att genomgå någon förädlingsprocess och därefter återexporteras som förädlingsprodukter. För tillämpning av detta tullförfarande krävs tillstånd av Tullverket. Tullförfarandet aktiv förädling delas in i suspensionssystemet och restitutionssystemet. Suspensionssystemet innebär temporär befrielse från importtullar, och Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt. Restitutionssystemet innebär att importtullar betalas vid importtillfället för att sedan – efter ansökan – återbetalas då förfarandet avslutats.²⁸

Förfarandet för s.k. passiv förädling ska medge att unionsvaror temporärt exporteras från unionens tullområde för att genomgå förädlingsprocesser och att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning med fullständig eller partiell befrielse från importtullar. För att få tillämpa passiv förädling krävs tillstånd av Tullverket. Tullverket ska kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt vid import i förväg av en ersättningsprodukt.²⁹

Genom EU:s tullkodex och tillämpningskodex har för övrigt instituten tillfälliga lager, tullager samt frizon och frilager ersatt de tidigare svenska lagringsformerna tullupplag, tullager och frihamn. En väsentlig skillnad jämfört med den tidigare svenska formen tullager är att förvaringstiden på s.k. tullager enligt tullkodexen är obegränsad.³⁰

- Med tullager avses varje av Tullverket godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor.³¹
- Förfarandet för temporär import ska medge att icke-unionsvaror används i unionens tullområde fullständigt eller partiellt befriade från importtullar och utan att de blir föremål för handelspolitiska åtgärder, om varorna är avsedda för återexport. Temporär import kan medges för varor och transportmedel, inklusive lastpallar och containrar. För att få tillämpa temporär import krävs tillstånd av Tullverket, och Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.³²
- Det är EU:s medlemsstater som beslutar om upprättandet av frizoner och frilager. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen. Tullverket ska godkänna uppförandet av byggnader i en frizon. Tullverket övervakar frizonerna och får utföra tullkontroll av personal och transportmedel. Frizoner och frilager är delar av EU:s tullområde eller avskilda lokaler inom detta område och där icke-unionsvaror inte anses befinna sig inom EU:s tullområde (förutsatt att varorna inte övergått till fri omsättning), unionsvaror finns upplagda och omfattas av sådana åtgärder som vanligen är knutna till export av varor.³³
- Icke-unionsvaror får återexporteras från EU:s tullområde. Vid återexport tillämpas de regler som gäller för tullförfarandet export. Tulldeklaration ska lämnas som vid normal export eller, efter Tullverkets medgivande, i enlighet med vad som anges i ett tillstånd till lokalt klareringsförfarande.³⁴

Beträffande ursprungsintyg kan sådana erhållas för exportvaror till exempelvis EFTA-länderna och utvecklingsländer, om export av vara avser ett land med vilket EU har tecknat frihandelsavtal.³⁵ Då kan

²⁷ Jfr avsnitten 44.4.1-44.4.3 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

²⁸ Jfr avsnitt 44.7.3 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

²⁹ Jfr avsnitt 44.7.6 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

³⁰ Se prop. 1994/95:34 s. 102.

³¹ Jfr avsnitt 44.7.2 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

³² Jfr avsnitt 44.7.5 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

³³ Jfr avsnitt 44.8 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

³⁴ Jfr avsnitt 44.9 i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

mottagaren slippa att betala tull eller få tullnedsättning om varan är tullbelagd i mottagarlandet. Förutsättningen är att exportören kan styrka att varan som exporteras har ursprung i EU (eller i vissa andra länder) och uppfyller ursprungsvillkoren i frihandelsavtalen. Det finns olika typer av ursprungsintyg, och information om dem m.m. återfinns på Tullverkets hemsida.³⁶

Det EU-gemensamma systemet EORI (Economic Operator Registration and Identification) innebär att samtliga operatörer med tullverksamhet inom EU måste ha ett s.k. EORI-nummer att identifiera sig med i samtliga EU-länder. EORI-nummer krävs i tulldeklarationer och vid andra tullaktiviteter, t.ex. ansökningar om tillstånd och certifieringar. EORI-nummer är ett unikt registreringsnummer. Det ska användas vid all tullrelaterad verksamhet inom EU, exempelvis import från och export till land utanför EU. I Sverige finns det bara tre undantag från krav på EORI-nummer, nämligen för:

- privatpersoner som enbart importerar/exporterar varor för eget bruk,
- ekonomiska aktörer etablerade i ett land utanför EU som importerar varor temporärt när förfarandekod FF1 börjar med 53 och
- återexport när förfarandekod FF1 börjar med 31.³⁷

*Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen*³⁸

En importör kan från Tullverket erhålla ett s.k. kredittillstånd, dvs. ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand. En importör kan använda sig av ett eget kredittillstånd eller ett ombuds kredittillstånd.³⁹ Importören kan således anlita ett ombud för förtullningen: ett direkt ombud, som handlar i importörens namn för dennes räkning, eller ett indirekt ombud, som handlar i eget namn för importörens räkning.⁴⁰ I huvudsak kan det därmed uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala bl.a. tull:

1. Importören är gäldenär för tull för en import. Situationen uppkommer när importören deklarerar importen själv eller med hjälp av ett direkt ombud utan att ombudets kredittillstånd används.
2. Importören är gäldenär men ett ombud åtar sig gentemot Tullverket att fullgöra importörens betalningsskyldighet avseende tull etc.. Situationen uppkommer i de fall importören anlitar ett direkt ombud som deklarerar importen och ombudets kredittillstånd används.
3. Importören och ombudet är solidariskt betalningsansvariga för tull etc. Situationen uppstår i de fall importören anlitar ett indirekt ombud som deklarerar importen.⁴¹

*Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd*⁴²

Inom EU-rätten finns det regler om s.k. enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd), och sådana tillstånd medger att en importör fullgör deklara-tions- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importerats till en annan medlemsstat. I de fall enhetstillstånd används vid en import och SKV är beskattningsmyndighet för moms enligt vad som gäller från och med 2015 [se nedan under 2)], ska moms en inte anmälas till Tullverket och Tullverket får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklaration med momsredovisning i något annat land.⁴³

Olika fall av s.k. anmälningsskyldighet

Exempelvis Kanarieöarna och Åland ingår i tullområdet men inte i skatteområdet. Om en vara införs till Sverige från t.ex. Åland, ska, som beskrivits ovan (jfr b2 i bilden ovan), punktskatt och ”importmoms” påföras (förutsatt

³⁵ EFTA-länderna är EES-länderna Island, Liechtenstein och Norge samt Schweiz. Schweiz tillhör således EFTA men inte EES, som består av de 28 EU-länderna samt Island, Liechtenstein och Norge. Se även SOU 1994:89 s. 156.

³⁶ Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

³⁷ Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

³⁸ Jfr avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms).

³⁹ Se prop. 2013/14:16 s. 16.

⁴⁰ Se prop. 2013/14:16 s. 24.

⁴¹ Se prop. 2013/14:16 s. 25.

⁴² Jfr avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms).

⁴³ Se prop. 2013/14:16 s. 33.

att varan omfattas av punktskatt och inte är undantagen från momsplikt), varvid det föreligger en *anmälningskyldighet* hos Tullverket här. I följande fall av införsel och utförsel föreligger anmälningskyldighet:

- Den som till Sverige för in eller låter föra in en vara från ett område som ligger inom EU:s tullområde, men utanför EU:s skatteområde, och den som från Sverige för ut eller låter föra ut en vara till ett sådant område ska anmäla detta till Tullverket.⁴⁴ En unionsvara som förs in från ett sådant område får förvaras i tillfälligt lager, hänförs till tullförfarandena uppläggning i tullager, aktiv förädling eller temporär import med fullständig befrielse från tull samt föras in i en frizon eller i ett frilager. En vara som ska föras ut till ett sådant område får hänföras till tullförfarandena export eller passiv förädling. Av art. 340c.1 i förordningen (EEG) nr 2454/93 framgår att vissa transporter av unionsvaror ska ske enligt förfarandet för intern unionstransitering.⁴⁵
- Om en vara deklarerats för övergång till fri omsättning med stöd av ett enhetstillstånd utfärdat i ett annat EU-land, och varan fysiskt befinner sig i Sverige när den övergår till fri omsättning, ska importen i skattehänseende anmälas till Tullverket genom en deklaration med skatteredovisning.⁴⁶ Tullverket får tillåta innehavaren av enhetstillståndet att lämna in deklarationen med skatteredovisning till den myndighet i det andra landet som är behörig att ta emot tulldeklarationen. Deklarationen med skatteredovisning ska i sådant fall anses ha kommit in till Tullverket när den togs emot av det andra landets behöriga myndighet.⁴⁷ Sedan 2015 gäller nyss sagda endast när skatt ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull.⁴⁸
- Den som från en plats utanför det svenska tullområdet, men inom EU:s tullområde, till det svenska tullområdet för in eller låter föra in en icke-unionsvara, som inte är underkastad ett tullförfarande, är skyldig att anmäla införseln till Tullverket vid gränspasseringen.⁴⁹ Tullverket tar därvid ut tull för varan och övervakar att handelspolitiska åtgärder vidtas och andra villkor för övergång till fri omsättning följs.⁵⁰

*Tullsats*er m.m.⁵¹

Tulltaxan, *Tarif Intégré Communautaire*, TARIC är en förteckning över varor, varukoder och tullsats. Där finns också de allmänna bestämmelserna som talar om hur tulltaxan ska tolkas. Den tryckta tulltaxan upphörde sommaren 2015 och ersattes av en tjänst på Tullverkets hemsida, www.tullverket.se, som gör det möjligt att skriva ut tulltaxan. Genom det nya Taric söksystem ges således kostnadsfritt tillgång via Internet till tulltaxan. Därigenom kan dagsaktuell information sökas om tullsats, varukoder, import- och exportbestämmelser, växelkurser m.m. Tulltaxan är mycket omfattande och dess innehåll ändras ofta, varför det är viktigt att ha den senaste informationen, för att kunna ge Tullverket rätt uppgifter vid export och import:

- Tulltaxan innehåller ungefär 11 600 deklarerbara varukoder (enligt 2012 års tulltaxa) som styr vilken tullsats som gäller för olika varor, vilka övriga avgifter som ska betalas vid importen och om det krävs licens eller några särskilda tillstånd att föra in varan till EU.
- Varukoderna består vart och ett av en tioställig sifferkod. Av de tio siffrorna bildar de fyra första siffrorna HS-numret. Lägg en femte och sjätte siffra till erhålls ett så kallat HS-undernummer. HS är en förkortning för *The Harmonized Commodity Description and Coding System*. HS används av de flesta länder i världen och är avsedd för tulländamål och internationell handelsstatistik.

För att få tillgång till tulltaxan går det att välja mellan Taric söksystem och Taric fildistribution. Taric söksystem ger, som nämnts, kostnadsfri tillgång till tulltaxan via Internet. Med Taric fildistribution är det möjligt att få hem ändringar i tulltaxan på fil från Internet.

⁴⁴ Se 3 kap. 3 § första st. tullagen.

⁴⁵ Se 3 kap. 3 § andra st. tullagen.

⁴⁶ Se 3 kap. 3 a § första st. tullagen.

⁴⁷ Se 3 kap. 3 a § andra st. tullagen.

⁴⁸ Se 3 kap. 3 a § tredje st. med hänvisning till 5 kap. 11 § tullagen.

⁴⁹ Se 3 kap. 4 § första st. tullagen.

⁵⁰ Se 3 kap. 4 § andra st. första men. tullagen.

⁵¹ Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

Tullvärde

Tullvärdet på vilket tull ska beräknas grundar sig på det pris som gäldenären betalar till leverantören, när denne säljer varan till EU. Det finns kostnader som ska ingå i tullvärdet men som inte alltid är med i varans fakturapris. Exempel på sådana kostnader är försäkringskostnader, kostnader för transport, lastning, lossning och hantering fram till införselplatsen i EU.⁵² Jämför med beskattningsunderlaget för moms vid import, vilket utgörs av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom moms enligt ML, samt inklusive bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i Sverige plus bikostnaderna fram till någon annan bestämmelseort inom Sverige eller annat EU-land, om sådan ort är känd vid förtullningen, enligt fraktsedeln eller annan transporthandling avseende importen till Sverige.⁵³ Vid import beräknas således beskattningsunderlaget för tull och moms i princip i enlighet med leveransvillkoret cif, *cost, insurance and freight*.

Vissa kostnader ska inte räknas in i tullvärdet, om de anges separat från fakturapriset. Exempel på sådana kostnader är transportkostnader inom EU. Om tull och andra skatter i EU är inräknade i fakturapriset dras dessa alltid av dessa från tullvärdet.⁵⁴

Tullvärdet ligger således till grund för hur den tull som ska betalas räknas ut. Även om varorna är tullfria ska ett tullvärde anges, eftersom det även ligger till grund för beräkning av moms. Därför ska den som, i enlighet med vad som gäller från och med 2015 [se nedan under 2)], redovisar moms till SKV i stället för till Tullverket alltid ange ett tullvärde specifikt för detta ändamål i tulldeklarationen. Tullverket fastställer sedan värdet och rapporterar det till SKV. När tullvärdet anges för detta ändamål kallas det monetärt tullvärde.⁵⁵

Tulltillägg m.m.

Tull är en skatt. Jämte tull kan avgifter också påföras vid varuimporten. Sådana avgifter omfattas av tullbegreppet i EU:s tullkodex.⁵⁶ Dessutom förekommer sanktioner i form särskilda avgifter enligt tullagen, nämligen i form av tulltillägg och förseningsavgift. Tulltillägget är skattetilläggets motsvarighet på tullområdet.⁵⁷ Beträffande tulltillägg gäller i första hand följande: Om den som är gäldenär och skyldig att lämna skriftlig eller med databehandlingsteknik upprättad tulldeklaration på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen, ska en särskild avgift (tulltillägg) tas ut.⁵⁸

Handelsstatistik

Svensk handelsstatistik avser uppgifter om Sveriges utrikeshandel med varor. Därvidlag finns två statistiksystem, Extrastat och Intrastat. Extrastat mäter varuhandeln mellan Sverige och tredje länder. Uppgifterna hämtas från de tulldeklarationer som lämnas vid export och import av varor till eller från länder utanför EU. Tullverket sammanställer och levererar uppgifterna för varje kalendermånad till Statistiska Centralbyrån, SCB. Intrastat är en månadsvis undersökning som mäter varuhandeln mellan Sverige och de övriga EU-länderna. SCB ansvarar för undersökningen. SCB fastställer löpande vilka företag som är uppgiftsskyldiga och sköter insamlingen av uppgifterna. Det innebär att det endast är företag som informeras av SCB om uppgiftsplikt som ska rapportera till Intrastat.⁵⁹

2) Särskilt om punktskatter och moms

Innehållet i bestämmelser om moms styrs i första hand av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och bestämmelserna om punktskatter styrs i första hand av EU:s s.k. punktskattedirektiv (2008/118/EG). Ovan under 1) anges översiktligt vad som gäller beträffande tull, punktskatter och moms vid import. Här berörs punktskatterna och även något om moms. Beträffande moms vid import etc. hänvisas dock i första hand till vad som anges i avsnitt II i sektionen Grundläggande regler om moms respektive i avsnitt I i sektionen

⁵² Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁵³ Se avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms).

⁵⁴ Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁵⁵ Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁵⁶ Se prop. 1999/2000:126 s. 83.

⁵⁷ Se prop. 1999/2000:126 s. 121.

⁵⁸ Se 8 kap. 2 § första st. första men. tullagen.

⁵⁹ Jfr Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-24).

Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms). I detta avsnitt behandlas i första hand vad som gäller beträffande punktskatterna vid import samt vid gränsöverskridande handel inom EU.

Bestämmelser om mervärdesskatt respektive punktskatter vid varuimport från tredje land eller sådan införsel av vara som inte omfattas av förtullning men av anmälningsskyldighet hos Tullverket enligt ovan finns i ML respektive i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL), lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).⁶⁰ Sådan skatt ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull, om inte annat föreskrivits.⁶¹ Beträffande mervärdesskatt gäller dock från och med 2015 att sådan skatt inte ska tas ut enligt tullagen utan i enlighet med SFL under följande förutsättningar, varvid SKV är beskattningsmyndighet i stället för Tullverket, nämligen om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar

1. är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet, och
2. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML vid importen eller införseln.⁶²

Eftersom privatpersoner inte utgör beskattningsbara personer momsmässigt sett, och således inte registreras till mervärdesskatt, omfattas de inte av nyss nämnda förfarande avseende moms enligt SFL, dvs. en privatpersons import behandlas av Tullverket och aldrig av SKV. Beträffande en företagares varuimport är emellertid Tullverket numera normalt sett beskattningsmyndighet avseende momsen, när företaget är momsregistrerat i Sverige. För övrigt gäller, som ovan nämnts, för de fall där enhetstillstånd används vid en import och SKV är beskattningsmyndighet för momsen, att momsen inte ska anmälas till Tullverket och att Tullverket inte får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklARATION med momsredovisning i något annat land.⁶³

Särskilt om moms som ska tas ut vid import i enlighet med SFL

SKV har i ett ställningstagande av 2015-04-15 (dnr 131 173754-15/111), som tagits fram i samråd med Tullverket, sammanfattat som sin uppfattning följande ang. vad som gäller från och med 2015 beträffande moms som ska tas ut i enlighet med SFL i stället för enligt tullagen:

- Skatteverket anser att moms vid import ska tas ut i enlighet med SFL när ett momsregistrerat ombud i enlighet med tullagstiftningen anses handla i eget namn och för egen räkning. SKV är då beskattningsmyndighet och moms ska redovisas i en mervärdesskattedeclaration.
- När SKV är beskattningsmyndighet ska det göras en oberoende bedömning om vem som är skattskyldig för moms. Bedömningen ska således göras fristående från den bedömning som gjorts av Tullverket enligt EU:s tullkodex där ombudet anses ha handlat i eget namn.
- Vem som är skattskyldig för importen och ska redovisa utgående moms ska avgöras enligt följande:
 - Importören är skattskyldig när det finns en giltig fullmakt för ombudet vid tidpunkten för importen och importören är registrerad till moms vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet.
- När importören blir skattskyldig och redovisar utgående moms på importen medges avdrag för motsvarande belopp som ingående moms under förutsättning att importen avser en verksamhet hos importören som medför skattskyldighet.
 - Ombudet är skattskyldigt när det vid tidpunkten för importen inte finns en giltig fullmakt. Detsamma gäller när importören inte är registrerad till mervärdesskatt vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet även om det finns en giltig fullmakt.
- När ombudet blir skattskyldigt och redovisar utgående moms på importen medges inte avdrag för motsvarande belopp som ingående moms.

⁶⁰ Se 5 kap. 11 § första st. tullagen.

⁶¹ Se 5 kap. 11 § andra st. första men. tullagen.

⁶² Se 5 kap. 11 a § första st. tullagen (SFS 2014:51). Se även avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms).

⁶³ Se även avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms)..

Punktskatterna vid import samt vid gränsöverskridande handel inom EU

De punktskatter som är aktuella att betala vid import är:

- alkoholskatt, enligt LAS;
- energiskatt (inklusive koldioxid- och svavelskatt), enligt LSE;
- tobaksskatt, enligt LTS; och
- reklamskatt, enligt RSL.

Reklamskatt ska alltid betalas till Tullverket vid import av annonsblad som getts ut i ett land utanför EU. För övriga nyss nämnda punktskatter gäller att respektive skatt ska betalas till Tullverket för varor som importeras från ett område som ligger utanför EU:s punktskatteområde,⁶⁴ dvs. utanför EU:s skatteområde enligt vad som anges ovan under 1).

Vid import av varor är grundregeln att skattskyldig för punktskatt är den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull, eller skulle ha varit det om varorna varit tullbelagda. Det innebär att skattskyldig för aktuell punktskatt vid import är den som angetts som deklarerant i tulldeklarationen,⁶⁵ dvs. gäldenären enligt vad som anges ovan under 1) ang. tull.

Punktskatt tas normalt sett ut i detaljistledet hos en s.k. varumottagare eller upplagshavare. För undantag från beskattning beträffande punktskatter vid gränsöverskridande handel inom EU gäller att transporter av tobaksvaror, alkohol, alkoholhaltiga drycker och energiprodukter mellan Sverige och andra EU-länder ska åtföljas av s.k. ledsagardokument.⁶⁶ Det är endast vid s.k. distansförsäljning mellan Sverige och ett annat EU-land som ledsagardokument inte krävs (vilket kan sägas innebära att punktskatterna och momsens följs åt härvidlag).⁶⁷ För godkännande av skatteupplag enligt LAS, LTS eller LSE ska blanketten Ansökan Skatteupplag Alkoholskatt, Tobaksskatt, Skatt på energi inges till SKV.⁶⁸

För övrigt avses särskilt enligt ML med punktskattepliktiga varor: energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras i unionslagstiftningen för punktskatter, dvs. enligt punktskattedirektivet. Det gäller dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom EU:s territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system.⁶⁹

Övriga svenska punktskatter

Utöver ovan nämnda punktskatter enligt LAS, LSE, LTS och RSL finns, enligt SKV:s hemsida,⁷⁰ i Sverige följande punktskatter:

- Avfallsskatt, enligt lag (1999:1218) om skatt på avfall;
- Bekämpningsmedelsskatt, enligt lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel;
- Fordonsrelaterade skatter, *fordonsskatt*, enligt vägtrafikskattelagen (2006:227) och lag (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt respektive *saluvagnsskatt*, enligt vägtrafikskattelagen, *trängselskatt*, enligt lag (2005:629) om trängselskatt och *vägavgift*, enligt lag (1997:1137) om vägavgift för vissa tunga fordon;
- Naturgrusskatt, enligt lag (1995:1667) om skatt på naturgrus;
- Skatt på spel, lotteri och vinstsparande, enligt lag (1972:820), lag (1991:1482) om lotteriskatt och lag (1991:1483) om skatt på vinstsparande;

⁶⁴ Se Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁶⁵ Se Tullverkets hemsida, www.tullverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁶⁶ Jfr SKV:s föreskrifter SKVFS 2012:13 Punktskatter – SKV:s föreskrifter om hantering av förenklade ledsagardokument enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt och lagen om skatt på energi. Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁶⁷ Ang. distansförsäljning och moms - se avsnitt III i sektionen Grundläggande regler om moms respektive avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms). Se även Forssén 2001 s. 380.

⁶⁸ Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

⁶⁹ Jfr 1 kap. 13 b § ML. Se även avsnitt 1 i sektionen Internationella affärer och moms i kapitlet Mervärdesskatt (moms).

⁷⁰ Se SKV:s hemsida, www.skatteverket.se (uppgifter inhämtade 2015-08-17).

- Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, enligt lag (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer;
- Skatt på trafikförsäkringspremie m.m., enligt lag (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m., vilken omfattar skatt på premie för trafikförsäkring och skatt på trafikförsäkringsavgift; och
- Särskild premieskatt för grupplivförsäkring, enligt lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m.

3) Tull, punktskatter och moms i förhållande till avdragsrätt i NRV vid inkomstbeskattningen

I avsnitt 1 i kapitlet Företagsbeskattning anges att erlagda särskilda skatter och avgifter som avser NRV får dras av vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet, NRV.⁷¹ Här upprepas – för överskådlighet – bara att sådan avdragsrätt vid inkomstbeskattningen föreligger beträffande tull och punktskatter samt för moms, om företaget gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Däremot föreligger inte avdragsrätt för moms om företaget gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Då utgör t.ex. moms som debiterats på import av vara i verksamheten fordran på staten (redovisas som ingående moms i momsdeklarationen).

4) Vissa problem som kan föreligga beträffande moms och punktskatter

Moms och de nya reglerna om moms som ska tas ut enligt SFL vid import⁷²

Från och med 2015 gäller, som nämnts ovan, att ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltså är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för ”importmomsen” är att den momsregistrerade är en beskattningsbar som agerar i denna egenskap. För att avgöra sistnämnda har SKV – i samarbete med Tullverket – tagit fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111), där SKV har uttalat följande i sammanfattning ang. hur frågan bör hanteras:

SKV anser att det kan presumeras att en juridisk person som meddelar sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till Tullverket vid importen agerar i sin egenskap av beskattningsbar person. Meddelandet kan ske genom återopande av ett EORI-nummer som är kopplat till importörens registreringsnummer till mervärdesskatt. Följden av återopandet blir att mervärdesskatten vid importen ska redovisas till SKV i mervärdesskattedeklarationen.

Ang. SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

- I 5 kap. 11 a § tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, anges i pkt 2, som ett av villkoren för att moms på import ska tas ut enligt SFL, att deklaranten etc. ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”.

I ML har beskattningsbar person två bestämmelser, i 4 kap. 1 § och i 5 kap. 4 §. I sistnämnda lagrum avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund. Eftersom det andra kravet för att SKV ska vara beskattningsmyndighet är – enligt 5 kap. 11 a § 1 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51 – att deklaranten etc. är mervärdesskatteregistrerad i Sverige, och 8 kap. 2 § fjärde st. 2 ML anger att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkommer för import enligt 1 kap. 2 § första st. 6 ML, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt

⁷¹ Se 16 kap. 17 § första st. första men. IL, där det framgår att ”[s]ärskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av.” Se även RSV:s Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988) s. 105, där det framgår att avdrag inte medges för svenska allmänna skatter, men för ”speciella svenska skatter, t.ex. punktskatter.”

⁷² Se Forssén 2015 (3) s. 49 och 50. Se även Forssén 2015 (4), avsnitt 3.5.

motsvarande mervärdesskatten på importen enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster. Det vore oförenligt med exempelvis vad SKV anför i sitt ställningstagande av 2015-04-15 – se ovan under 2). I vart fall föreligger en uppenbar risk för s.k. upplägg, där t.ex. en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas. Beskattning för uttag av varor är inte heller möjlig i en sådan situation, eftersom sådan beskattning träffar en beskattningsbar person, enligt 2 kap. 2 första st. ML, och då är det fråga om beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

För att risken för nämnda slag av upplägg ska undvikas bör – enligt min uppfattning – 5 kap. 11 a § 1 och 2 tullagen i dess lydelse enligt SFS 2014:51 ändras så att pkt 2 hänvisar till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Ordet ”vid” i 5 kap. 11 a § 2 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, bidrar till tolkningsproblematiken, och uttrycket *i samband med* borde ersätta det, men det problemet bortfaller om nämnda ändring i tullagen genomförs.

Finansdepartementet lämnade följande brevsvaret i ärendet 2014-12-16:

”För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den momsagstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft den 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § momslagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, dvs. den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya importmomsreglerna som träder i kraft den 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.”

För sammanhanget med gränsöverskridande handel inom EU erinras här om att nämnda risk för upplägg också är uppenbar beträffande holdingbolag. Ifrågavarande lucka i lagen kan t.ex. innebära följande: Ett AB, som utgör holdingbolag förvärvar en tjänst från utlandet och blir beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. AB:et kombinerar det med införsel av varor från annat EU-land. Då är AB:et skattskyldigt för UIF enligt 1 kap. 2 § första st. 5 (jämförd med 2 a kap. 3 §) ML och ska redovisa beräknad utgående moms på sådant UIF, men eftersom sådant belopp också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML uppkommer avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Ett belopp motsvarande beräknad utgående moms blir avdragsgillt som ingående moms. Det uppkommer inte någon mervärdesbeskattning för ren konsumtion av förvärvade varor, trots att AB:et som holdingbolag saknar verksamhet med skattepliktiga transaktioner, eftersom AB:et inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och beskattning för uttag därmed inte uppkommer enligt 2 kap. 2 § första st. ML.

Punktskatterna och koppling till IL:s begrepp näringsverksamhet för bestämning av skattesubjektet

Genom SFS 2013:368 upphörde den 1 juli 2013 kopplingen i ML till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett. Någon motsvarande ändring har inte skett beträffande lagstiftningen på punktskatteområdet. Det innebär följande:

- För energiskatten gäller alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregeln som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL jämte en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former. Se 1 kap. 4 § LSE, som lyder:

”En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller

2. bedrivs i former som är jämförbara med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”

- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.⁷³
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.⁷⁴

⁷³ Se första st. av anvisningarna till 9 § RSL.

I förarbetena till LSE hänvisas till traditionen inom den indirekta beskattningen i Sverige att knyta yrkesmässighetsbegreppet till den direkta beskattningen. Lagstiftaren ansåg det därvid lämpligt att i LSE införa en definition av begreppet yrkesmässig verksamhet som stämmer överens med vad som anges i 4 kap. 1 § ML.⁷⁵ Emellertid bör enligt min mening lagstiftaren uppdatera bl.a. LSE, så att lagstiftningen på punktskatteområdet beaktar att kopplingen i 4 kap. 1 § ML till den direkta beskattningen upphörde genom SFS 2013:368 och begreppet beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv i stället används i lagrummet. Jag behandlar i annat sammanhang förevarande fråga om bestämningen av skattesubjektet på punktskatteområdet och hur den förhåller sig till begreppet *näringsidkare* i punktskattedirektivet.⁷⁶ Av utrymmesskäl upprepar jag här enbart följande: Eftersom kopplingar alltjämt råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet, där det av pkt 16 och 22 i ingressen framgår att den skattskyldige alltjämt ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Se mer om dessa frågor i avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (4).

⁷⁴ Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ LAS, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85.

⁷⁵ Se prop. 1994/95:54 s. 82.

⁷⁶ Se Forssén 2015 (4), avsnitt 2.3.

Källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m.

1) Inledning

*Om källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m. i denna bok och i Skatteförfarandepraktikan*⁷⁷

Källskatt (skatteavdrag) och arbetsgivaravgifter m.m. har berörts något i kapitlen Inkomstskatt och Företagsbeskattning. Socialavgifter utgörs enligt SAL av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter,⁷⁸ och ska enligt huvudprincipen betalas på alla skattepliktiga förvärvsinkomster som är förmånsgrundande.⁷⁹ Arbetsgivaravgifter erläggs normalt av den som utbetalar löner till anställda eller till osjälvständiga uppdragstagare. Egenföretagare erlägger socialavgifter i form av egenavgifter. Dessutom utgår särskild löneskatt på vissa icke förmånsgrundande förvärvsinkomster, enligt SLF, samt på pensionskostnader, enligt SLP. På löneutbetalningar ska arbetsgivaren dessutom göra skatteavdrag (källskatt). Dessa frågor behandlas i första hand löpande i kapitlet Företagsbeskattning i samband med beskrivningen av vad som i första hand åligger en företagare beträffande skatter och avgifter. Skatteavdrag och preliminär skatt i övrigt omfattar även vissa kapitalinkomster, varvid det dock inte förekommer socialavgifter eftersom inkomst av kapital inte utgör inkomst av förvärvsarbete. Förvärvsinkomster [inkomst av tjänst respektive inkomst av näringsverksamhet (NRV)] – men aldrig kapitalinkomster – kan, som nämnts i kapitlet Inkomstskatt, omfattas av socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter eller av särskild löneskatt. Socialavgifter utgår, som också har nämnts i kapitlet Inkomstskatt, för övrigt inte heller för sådana kapitalinkomster som behandlas som inkomst av tjänst enligt särskilda regler avseende fämansföretag. Det innebär att utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL inte omfattas av arbetsgivaravgifter.⁸⁰

I förevarande kapitel ges en särskild översikt avseende reglerna i SFL om preliminär skatt samt en särskild översikt avseende arbetsgivaravgifter och egenavgifter i SAL. I det förstnämnda fallet återges översiktligt regler om preliminär skatt och preliminär inkomstdeklaration i SFL. Texterna har i första hand hämtats från *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*.⁸¹ I den boken finns en utförligare genomgång av skatteförfaranderegler med bl.a. regler om kontrolluppgifter etc. I det sistnämnda fallet återges enbart en översikt från kapitlet Inkomstskatt om arbetsgivaravgifter, egenavgifter och särskild löneskatt. I övrigt hänvisas till behandlingen av källskatt (skatteavdrag), arbetsgivaravgifter, egenavgifter och särskild löneskatt i kapitlen Inkomstskatt och Företagsbeskattning i förevarande bok samt till nyss nämnda bok.

Innan framställningen fortsätter med de nämnda särskilda översikterna erinras om att det är inkomstlagen i IL som styr vilken s.k. skatteform som ska gälla för erläggande av preliminär skatt (uppbörd): Den som avser att bedriva NRV ska i princip godkännas för F-skattedebitering.⁸² Annars gäller A-skatt (skatteavdrag) eller debitering av särskild A-skatt.⁸³ Exempelvis en egenföretagare sköter således själv preliminär betalning av egenavgifter och skatt på sina förvärvsinkomster, genom att F-skatt debiteras denne, varvid utbetalaren (uppdragsgivaren) av ersättning för utfört uppdrag inte gör något skatteavdrag. Om uppdragsgivaren i stället är arbetsgivare, ska skatteavdrag i form av A-skatt göras av denne (samt arbetsgivaravgifter erläggas) vid utbetalning till arbetstagare av lön för utfört arbete. Uppbörd av preliminär skatt ska dessutom göras av banker etc. genom att de gör skatteavdrag på utbetalning av räntor etc. Särskild A-skatt ska t.ex. erläggas av en person som har extraordinära inkomster under beskattningsåret vilka inte täcks av preliminär skatt i övrigt. Syftet med preliminär skatt i form av skatteavdrag eller preliminär skattedebitering är över huvud taget att den ska förväntas motsvara den slutliga skatten för året. Det följer av 8 kap. 1 § SFL, som lyder:

”Preliminär skatt ska betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.”

Om det kan antas att den slutliga skatten för beskattningsåret kommer att överstiga den av SKV debiterade preliminära skatten, ska den som är godkänd för F-skatt eller har särskild A-skatt – inom 14 dagar – lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV, om

1. skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden, eller

⁷⁷ Se Forssén 2015 (5).

⁷⁸ Se 1 kap. 2 § SAL med hänvisning till 2 kap. (arbetsgivaravgifter) och 3 kap. (egenavgifter) i SAL.

⁷⁹ Se prop. 2000/01:8 s. 55.

⁸⁰ Se 2 kap. 23 § SAL.

⁸¹ Se Forssén 2015 (5).

⁸² Se 9 kap. 1 § första st. SFL.

⁸³ Se 8 kap. 2 § första st. SFL.

2. räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 6 § BFL utan SKV:s tillstånd.⁸⁴

EU-rätt

För övrigt kan noteras att regler om preliminär skatt inte styrs av EU-rätten. Däremot gäller följande därvidlag beträffande socialavgifter, vilket har nämnts i kapitlet Företagsbeskattning:

- Skyldigheten att betala avgifter enligt SAL kan begränsas av europarätten eller avtal om social trygghet med andra stater.⁸⁵

I EU-rätten finns inga särskilda bestämmelser om skyldighet att betala socialavgifter eller andra avgifter för finansiering av sociala trygghetssystem. Den skyldigheten bestäms i varje EU-lands nationella lagstiftning. Rätten att ta ut avgifter på en inkomst beror emellertid på om den person som uppbär inkomsten omfattas av lagstiftning om social trygghet i ett EU-land eller EES-land enligt lagvalsregler i EU:s förordning (EG) nr 883/2004. Förordningen ska samordna tillämpningen av EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem (EES består av de 28 EU-länderna samt Island, Liechtenstein och Norge – därav användningen av uttrycket europarätt om t.ex. ifrågasvarande förordning).⁸⁶ Huvudregeln enligt förordningen är att en person omfattas av lagstiftningen i det land där denne arbetar (arbetslandsprincipen – *lex loci laboris*).⁸⁷

2) Preliminär skatt och preliminär inkomstdeklaration

Allmänt om preliminär inkomstdeklaration och preliminär skatt

Syftet med preliminär inkomstdeklaration är att sådan ska lämnas till ledning för bestämmande av preliminär skatt,⁸⁸ varvid följande får nämnas översiktligt därvidlag:

- Den preliminära skatten ska, som nämnts, betalas enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) eller genom skatteavdrag (A-skatt).⁸⁹ F-skatt ska betalas av den som är godkänd för F-skatt.⁹⁰ Särskild A-skatt ska betalas av den skattskyldige om SKV har beslutat det. SKV får besluta om särskild A-skatt för den som inte är godkänd för F-skatt, om det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten än om bara skatteavdrag görs.⁹¹ Skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning enligt 10 kap. SFL.⁹² Av 10 kap. SFL framgår att skatteavdrag i vissa fall ska göras även för den som är godkänd för F-skatt,⁹³ t.ex. om det är fråga om utbetalning av ersättning för arbete och ett uppenbart anställningsförhållande föreligger, och utbetalaren inte anmäler det skriftligen till SKV.⁹⁴
- Den som ansöker om godkännande för F-skatt ska lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV.⁹⁵ F:et i F-skatt står för Företagare, och förutsättningarna för godkännande för F-skatt är följande:
 - SKV ska efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt.⁹⁶
 - Det gäller dock inte om
 1. det finns skäl原因 anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas,

⁸⁴ Se 28 kap. 4 § SFL.

⁸⁵ Se 1 kap. 3 § SAL.

⁸⁶ Se prop. 2000/01:8 s. 64 och 65.

⁸⁷ Jfr prop. 2000/01:8 s. 65.

⁸⁸ Se 28 kap. 1 § SFL.

⁸⁹ Se 8 kap. 2 § SFL.

⁹⁰ Se 8 kap. 3 § första st. SFL.

⁹¹ Se 8 kap. 5 § SFL.

⁹² Se 8 kap. 4 § SFL.

⁹³ Se 8 kap. 3 § andra st. SFL.

⁹⁴ Se 10 kap. 14 § SFL.

⁹⁵ Se 28 kap. 2 § SFL.

⁹⁶ Se 9 kap. 1 § första st. SFL.

2. ansökan bara grundar sig på en delägares intäkter från ett svenskt handelsbolag, eller
3. den sökande eller någon som ska prövas enligt 9 kap. 2 § SFL
 - a) inom de senaste två åren har brutit mot villkor som har meddelats enligt 9 kap. 3 § SFL eller på annat sätt missbrukat ett godkännande för F-skatt och missbruket inte är obetydligt,
 - b) inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig,
 - c) inte har följt ett föreläggande att lämna inkomstdeklaration eller sådana särskilda uppgifter som avses i 33 kap. 6 § SFL, eller har lämnat eller godkänt så bristfälliga uppgifter att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattning,
 - d) har näringsförbud, eller
 - e) är försatt i konkurs.⁹⁷

■ Om det finns särskilda skäl, får beslut om godkännande för F-skatt fattas trots vad som föreskrivs i pkt 3 närmast här ovan.⁹⁸

- Preliminär skatt ska, som nämnts, betalas för beskattningsåret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten för samma år.⁹⁹ Om den slutliga skatten för beskattningsåret beräknas överstiga särskild debiterad skatt (F-skatt eller särskild A-skatt) och skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om räkenskapsåret har lagts om enligt 3 kap. 6 § BFL, ska en preliminär inkomstdeklaration ha kommit in till SKV senast en månad före beskattningsåret ingång.¹⁰⁰ Om det kan antas under beskattningsåret att en sådan skillnad uppstår eller om räkenskapsåret läggs om enligt 3 kap. 6 § BFL under beskattningsåret, ska den skattskyldige också lämna en preliminär inkomstdeklaration till SKV, vilket då ska ske inom 14 dagar från det att deklareringspliktigheten uppkom, men inte om mindre än en månad av beskattningsåret återstår.¹⁰¹
- SKV ska normalt senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret besluta om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (*beslut om debitering av preliminär skatt*) för den som ska betala sådan skatt.¹⁰²
- F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration,¹⁰³ eller enligt schablon om sådan inte lämnats,¹⁰⁴ varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.¹⁰⁵
- För en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt eller är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet ska SKV senast den 18 januari under beskattningsåret besluta om tillämplig skatttabell för skatteavdrag från inkomst eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*).¹⁰⁶
- Numera utfärdas inte s.k. F-skattebevis, utan såväl utbetalare som betalningsmottagare i ett uppdragsförhållande kan få ett registerutdrag från SKV om godkännande för F-skatt avseende betalningsmottagaren.¹⁰⁷ F-skattsedeln har således ersatts med ett godkännande för F-skatt. Rättsverkningarna knyts till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. Godkännandet är inte tidsbegränsat utan gäller tills vidare.¹⁰⁸

⁹⁷ Se 9 kap. 1 § andra st. SFL.

⁹⁸ Se 9 kap. 1 § tredje st. SFL.

⁹⁹ Se 8 kap. 1 § SFL.

¹⁰⁰ Se 28 kap. 3 § SFL.

¹⁰¹ Se 28 kap. 4 § SFL.

¹⁰² Se 55 kap. 2 § första st. SFL.

¹⁰³ Se 55 kap. 4 § första st. 1 SFL.

¹⁰⁴ Se 55 kap. 4 § första st. 2 SFL.

¹⁰⁵ Se 55 kap. 3 § första st. SFL.

¹⁰⁶ Se 55 kap. 6 § första st. SFL.

¹⁰⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326.

¹⁰⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 324.

Skatteavdrag för preliminär skatt

Skatteavdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning, enligt i huvudsak följande:

- Den (arbetsgivare och banker etc.) som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt IL ska göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL.¹⁰⁹
- Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker.¹¹⁰

Skatteavdrag ska, enligt huvudregeln beträffande ersättning för arbete, göras från kontant ersättning för arbete.¹¹¹ I SFL räknas som ersättning för arbete även:

1. pension,
2. livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring som har tecknats i samband med tjänsten om ersättningen inte utgör livränta,
4. engångsbelopp på grund av personskada,
5. sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § IL,
6. ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet,
7. undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet,
8. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § IL på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord,
9. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, till den del ersättningen överstiger
 - a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ IL, eller
 - b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,
10. andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de som avses i 9, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen, och
11. annan kontant ersättning som betalas ut med anledning av tjänsten.¹¹²

I 10 kap. 4-13 §§ SFL anges undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ersättning för arbete, t.ex. om den som tar emot ersättning för arbete är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Om mottagaren är godkänd för F-skatt med villkor, gäller det bara om godkännandet återopas skriftligen.¹¹³ Om utbetalaren känner till att en uppgift om godkännande för F-skatt (som lämnas i en handling som upprättats i samband med uppdraget) är oriktig, får den inte godtas.¹¹⁴ Om det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren (uppenbart anställningsförhållande, måste utbetalaren anmäla detta skriftligen till SKV för att inte bli ansvarig för skatter och avgifter, trots att den som mottar betalningen är godkänd för F-skatt.¹¹⁵

Skatteavdrag från ersättning för arbete till en fysisk person ska göras i enlighet med beslut om preliminär A-skatt,¹¹⁶ vilket innebär att en allmän skattetablell tillämpas om ersättningen är mottagarens huvudinkomst.¹¹⁷ Om

¹⁰⁹ Se 10 kap. 2 § första st. SFL.

¹¹⁰ Se 10 kap. 2 § andra st. SFL.

¹¹¹ Se 10 kap. 3 § första st. SFL.

¹¹² Se 10 kap. 3 § andra st. SFL.

¹¹³ Se 10 kap. 11 § SFL.

¹¹⁴ Se 10 kap. 12 § SFL.

¹¹⁵ Se 10 kap. 14 § SFL.

¹¹⁶ Se 11 kap. 16 § första st. SFL.

¹¹⁷ Se 11 kap. 17 § första men. SFL.

ersättningen inte är regelbunden, ska skatteavdrag göras enligt en särskild skattetablell för engångsbelopp enligt 12 kap. 6 § SFL.¹¹⁸ Om ersättning för arbete betalas ut till en juridisk person ska skatteavdrag göras med 30 procent av underlaget om inte annat följer av ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § SFL.¹¹⁹

Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp.¹²⁰

Skatteavdrag ska, enligt huvudregeln beträffande ränta m.m., göras från sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och för vilken kontrolluppgift ska lämnas enligt 17 eller 19 kap. SFL samt från sådan annan avkastning för vilken kontrolluppgift ska lämnas enligt 17 kap. 1 § andra st. eller 19 kap. 1 § andra st. SFL om avkastningen betalas ut tillsammans med sådan ränta eller utdelning eller som nyss sagts.¹²¹ I 10 kap. 16-18 §§ SFL anges undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

Skatteavdrag från ränta, utdelning och annan avkastning som avses i 10 kap. 15 § SFL ska göras med 30 procent om inte annat följer av 11 kap. 26 § eller ett beslut om särskild beräkningsgrund enligt 55 kap. 9 § SFL.

Beslut om preliminär skatt

SKV ska normalt senast den 20 i den första månaden under beskattningsåret besluta om debitering av F-skatt och särskild A-skatt (*beslut om debitering av preliminär skatt*) för den som ska betala sådan skatt. Därvid gäller i huvudsak följande:

- F-skatt och särskild A-skatt ska beräknas med ledning av lämnad preliminär inkomstdeklaration, eller enligt schablon om sådan inte lämnats, varvid den preliminära skatten i stället beräknas till 110 eller 105 procent av den slutliga skatten för närmast föregående beskattningsår.
- För en fysisk person som inte är godkänd för F-skatt eller är godkänd för F-skatt med villkoret att godkännandet bara får åberopas i hans eller hennes näringsverksamhet ska SKV senast den 18 januari under beskattningsåret besluta om tillämplig skattetablell för skatteavdrag från inkomst eller särskild beräkningsgrund (*beslut om preliminär A-skatt*).

SKV får besluta om att skatteavdrag ska göras enligt en *särskild beräkningsgrund* om:

1. det leder till att den preliminära skatten stämmer bättre överens med den beräknade slutliga skatten, och
2. förbättringen inte är obetydlig.¹²²

Ett beslut som avser ränta, utdelning eller annan avkastning får bara innebära att skatteavdrag inte ska göras från viss ränta, utdelning eller annan avkastning.¹²³

SFL:s införande 2012 innebar bl.a. att moms inte längre kan redovisas i inkomstdeklarationen, om omsättningen i företaget är låg, utan numera redovisas moms alltid i mervärdesskattedeklaration.¹²⁴ Det innebär också att moms inte längre ska ingå i F-skattedebitering.

Förtidsåterbetalning av preliminär A-skatt

Belopp som motsvarar ännu inte tillgodoräknad preliminär A-skatt ska betalas tillbaka om kontohavaren begär det och

1. det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 §, och
2. det är oskäligt att vänta med återbetalningen.¹²⁵

¹¹⁸ Se 11 kap. 17 § andra men. SFL.

¹¹⁹ Se 11 kap. 24 § SFL.

¹²⁰ Se 10 kap. 19 § första st. SFL.

¹²¹ Se 10 kap. 15 § SFL.

¹²² Se 55 kap. 9 § första st. SFL.

¹²³ Se 55 kap. 9 § andra st. SFL.

¹²⁴ Jfr Forssén 2015 (5), avsnitt 1.1.

¹²⁵ Se 64 kap. 5 § första st. SFL.

Vid bedömningen av om återbetalning kan göras till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare.¹²⁶

Återbetalning till ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med fast driftställe i Sverige ska göras till delägarbeskattad juridisk person om det inte finns särskilda skäl för återbetalning direkt till handelsbolaget eller den juridiska personen.¹²⁷

3) Arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt särskild löneskatt

På anställdas eller osjälvständiga uppdragstagares löner/förmåner (inkomst av tjänst) erlägger arbetsgivare och uppdragsgivare arbetsgivaravgifter (normalt 31,42 %).¹²⁸

Enskild näringsidkare (egenföretagare) eller aktiv delägare i HB eller KB erlägger egenavgifter på överskott i NRV (normalt 28,97 %).¹²⁹

Särskild löneskatt för: passiv delägare i HB/KB, 24,26 % på överskott i NRV; aktiv delägare i HB/KB avliden under beskattningsåret, 24,26 % på överskott i NRV.¹³⁰

Särskild löneskatt enligt SLP på pensionskostnader i AB samt på pensionskostnader för anställda i enskild firma eller HB/KB och på betalning av premie för pensionsförsäkring som tecknats avseende enskild näringsidkare eller en aktiv delägare i HB/KB. Notera att HB/KB är skattesubjekt ang. SLP för *anställd personal*.

4) Vissa problem som kan föreligga beträffande socialavgifter enligt SAL i förhållande till EU-rätten

I förarbetena till SAL anges, som nämnts under 1) ovan, att huvudprincipen är att socialavgifter ska betalas på alla *skattepliktiga* förvärvsinkomster som är förmånsgrundande.¹³¹ Skyldigheten att betala avgifter enligt SAL kan, som också nämnts under 1) ovan, begränsas av EU:s förordning (EG) nr 883/2004 eller avtal om social trygghet med andra stater.¹³² Eftersom innehållet i inkomstskatterätten inte styrs generellt av EU-rätten,¹³³ kan det – i vart fall teoretiskt – uppkomma tolknings- och tillämpningsproblem avseende sådan begränsning av avgiftsskyldigheten, genom att nämnda huvudprincip innebär att en avgränsning av omfattningen av skyldigheten ligger redan i att den inte omfattar förvärvsinkomst som inte omfattas av *skatteplikt* enligt IL. En fråga av intresse är exempelvis huruvida sistnämnda förhållande försvårar syftet med att EU:s förordning (EG) nr 883/2004 ska samordna tillämpningen av EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem.¹³⁴ I det hänseendet erinrar jag om att det också bland EU- och EES-länderna endast är ett fåtal länder som har inkomstskattmässiga system liknande det svenska, när det gäller att fördela förvärvsinkomster och kapitalinkomster i enmans- eller fåmansföretag.¹³⁵

Beträffande svenska skatte- och avgiftsregler förhållande till EU-rätten får också nämnas att en förordning, såsom EU:s förordning (EG) nr 883/2004, är bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat.¹³⁶ Ett direktiv från EU är också – med avseende på det resultat som ska uppnås – bindande för varje medlemsstat,¹³⁷ men det är inte direkt tillämpligt, utan kan ha s.k. direkt effekt. Ett problem i sistnämnda hänseende är att det inte är fastslaget huruvida nationella domstolar är skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten. Om en bestämmelse i t.ex. mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt, dvs. den är klar, precis (entydig) och ovillkorlig samt genomförandetiden har löpt ut,¹³⁸ har individen rätt att åberopa direktivbestämmelsen för att skydda sina

¹²⁶ Se 64 kap. 5 § andra st. SFL.

¹²⁷ Se 64 kap. 5 § tredje st. SFL.

¹²⁸ Se 2 kap. 1 § första st. SAL.

¹²⁹ Se 3 kap. 1 § första st. SAL.

¹³⁰ Se SLF.

¹³¹ Se prop. 2000/01:8 s. 55.

¹³² Se 1 kap. 3 § SAL.

¹³³ Se avsnitt 1 i kapitlet Företagsbeskattning.

¹³⁴ EES består, som nämnts, av de 28 EU-länderna samt Island, Liechtenstein och Norge.

¹³⁵ Jfr Forssén 2011 s. 288 och 289.

¹³⁶ Se art. 288 andra st. FEUF.

¹³⁷ Se art. 288 tredje st. FEUF.

¹³⁸ Jfr EU-målet 26/62 (van Gend en Loos).

intressen, men den rätten sägs ibland bara utgöra en slags förfarandemässig rättighet.¹³⁹ Problematiken beträffande socialavgifter enligt SAL och deras förhållande till EU-rätten synes inte vara att EU-förordningen i fråga ska få genomslag i tillämpningen, utan snarast att den nationella svenska inkomstskatterätten, som inte generellt styrs av EU-rätten, ligger till grund för bestämningen av vad som omfattas av socialavgifter. Det finns nämligen, som nämnts i avsnitt 1 i kapitlet Företagsbeskattning, inget allmänt krav i EU-rätten på harmonisering av EU:s medlemsstaters lagstiftningar om inkomstskatt, utan i enlighet med principen i art. 115 FEUF om s.k. tillnärmning kan EU:s råd utfärda direktiv på inkomstskatteområdet. Dessa omständigheter underlättar inte syftet med att EU:s förordning (EG) nr 883/2004 ska samordna tillämpningen av EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem. I stället lär komplexiteten öka i förevarande hänseende med hänsyn till att inkomstskatterätten influeras av OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning.

EU-rätten har företrädare framför SAL på socialavgiftsområdet, och därefter gäller avtal om social trygghet med andra stater, dvs. s.k. konventioner.¹⁴⁰ Därför det kan ifrågasättas huruvida den nämnda kopplingen i enlighet med förarbetena till SAL till den nationella svenska inkomstskatterätten ska upprätthållas, när det bl.a. innebär att OECD-rätten på inkomstskatteområdet blir en del av tolkningsunderlaget avseende SAL.

Är ett företags personbil för privat ändamål, hänvisar till SAL,¹⁴¹ som i sin tur hänvisar till IL.¹⁴² Därvidlag kan problem t.ex. uppkomma beträffande kravet i art. 113 FEUF på harmonisering av momsavgiftstiftningarna i EU-länderna, eftersom förmånsbegreppet inte ens definieras i IL,¹⁴³ utan 61 kap. IL innehåller bestämmelser om värdering av förmåner, t.ex. bilförmån.¹⁴⁴

För övrigt erinras, beträffande att EU:s förordning (EG) nr 883/2004 omfattar EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem, om att det därvidlag, som nämnts ovan under 1), är relevant att använda uttrycket europarätt om t.ex. den förordningen. Emellertid kan europarätten – i en vidsträckt bemärkelse – sägas innefatta inte bara EU och EES, utan även EFTA. Sverige är genom EU-inträdet 1995 i och för sig inte EFTA-medlem längre, men det föreligger ett EFTA och EES-avtal mellan EU och EFTA-staterna. Därför är givetvis inte EFTA-rätten något som strider mot svensk *ordre public*, utan tvärtom bör även praxis från EFTA-domstolen kunna anses utgöra tolkningsunderlag vid tolkning av svenska regler om skatter och avgifter som omfattas av europarätten. Härvidlag erinras om att Sverige tillhörde EES under år 1994. Dessutom noteras att även Schweiz ingår i EFTA tillsammans med EES-länderna Island, Liechtenstein och Norge. Rättskällehierarkiskt sett ingår svensk skatte- och avgiftsrätt i en tämligen komplex struktur, och jag har i annat sammanhang försökt att illustrera den ordningen i något som jag kallar ”Europatrappan”. Den ska illustrera förhållandet mellan de svenska regelverken och de europarättsliga som en normhierarkisk trappa (”Europatrappan”), där regelverk beslutade av Sveriges Riksdag, EU och Europarådet rangordnas och ges sina inbördes förhållanden i fem nivåer.¹⁴⁵ Ätminstone som argument vid tolkning av europarättsliga regelverk bör enligt min mening också praxis från EFTA-domstolen kunna ingå i ett i vidsträckt bemärkelse holistiskt europarättsligt tolkningsunderlag. Därvidlag måste dock beaktas att *inom EU*, t.ex. i Sverige, är EU-domstolen, i enlighet med art. 267 FEUF, den yttersta (högsta) uttolkaren av EU-rätten,¹⁴⁶ t.ex. av EU:s förordning (EG) nr 883/2004. Det förändras givetvis inte av att uttrycket europarätt kan användas om t.ex. den förordningen och tolkningsunderlaget breddas europarättsligt sett såsom nyss beskrivits. En EU-dom som berör förordningen gäller således inom EU framför alla andra domar.

¹³⁹ Se Forssén 2015 (5), avsnitt 10.4. Se även Forssén 2015 (6) s. 43 och 44.

¹⁴⁰ Jfr 1 kap. 3 § SAL och prop. 2000/01:8 s. 92 och 93.

¹⁴¹ Se 7 kap. 4 § ML med hänvisning till 2 kap. 10 a och 10 b §§ SAL.

¹⁴² Se 2 kap. 10 a och 10 b §§ SAL med hänvisning till olika bestämmelser i 61 kap. IL.

¹⁴³ Se SOU 1999:94 s. 61.

¹⁴⁴ Se 61 kap. 1 och 5-11 §§ IL.

¹⁴⁵ Se Forssén 2015 (5), avsnitt 10.4.

¹⁴⁶ Se Forssén 2011 s. 62. Se även Forssén 2015 (6), avsnitt 1.2.2.

Övrigt om skatter och avgifter

Tidigare har i första hand nämnts inkomstskatt, mervärdesskatt, tull och olika punktskatter¹⁴⁷ samt socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter enligt SAL respektive särskild löneskatt enligt SLF och SLP.¹⁴⁸ Här återges från Skatteförhållandepraktikan en översikt av vilka skatter och avgifter som ingår eller inte ingår i det s.k. skattekontosystemet.¹⁴⁹ På så sätt ges även information om skatter och avgifter som inte har nämnts tidigare i denna framställning.

- SFL omfattar i princip alla skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet, t.ex. inkomstskatt, moms och vissa punktskatter (bl.a. alkoholskatt enligt LAS, energiskatt enligt LSE, tobaksskatt enligt LTS och reklamskatt enligt RSL) samt socialavgifter enligt SAL respektive särskild löneskatt enligt SLF och SLP, men *inte* skatt som tas ut enligt
 - kupongskattelagen (1970:624),
 - lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,¹⁵⁰
 - lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
 - tullagen (2000:1281),
 - lagen (2004:629) om trängselskatt,
 - vägtrafikskattelagen (2006:227), och
 - lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.¹⁵¹
- SFL gäller också för avgifter enligt
 - begravningslagen (1990:1144),
 - lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, och
 - lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.¹⁵²
- SFL omfattar dessutom fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt och avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel samt särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta respektive enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
- SFL gäller även belopp som debiterats i faktura och därvid felaktigt betecknats som mervärdesskatt (se ovan).¹⁵³
- SFL gäller inte för punktskattepliktiga varor som
 - är omhändertagna med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, eller
 - omfattas av ett beslut om skatt enligt samma lag.¹⁵⁴

¹⁴⁷ Punktskatterna är: alkoholskatt, energiskatt, tobaksskatt, reklamskatt, avfallsskatt, bekämpningsmedelsskatt, fordonsskatt, saluvagnsskatt, trängselskatt, vägavgift, naturgrusskatt, skatt på spel, lotteri och vinstsparande, skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, skatt på premie för trafikförsäkring, skatt på trafikförsäkringsavgift och särskild premieskatt för grupplivförsäkring. Se under 2) i kapitlet Tull och punktskatter.

¹⁴⁸ Ang. uttrycket källskatt: Skatteavdrag är en preliminär skatt och omfattas av SFL, men det är inte fråga om en beskattningsåtgärd, utan källskatt (skatteavdrag) avser själva uppbörderna av bl.a. inkomstskatt. Däremot utgör kupongskatt, som utgår med 30 % på vissa aktieutdelningar i bl.a. svenska AB enligt kupongskattelagen, en definitiv källskatt, dvs. en beskattningsåtgärd och inte bara uppörd av skatt. Sådan utdelning är mottagaren inte skyldig att deklarerat i Sverige. Jfr 1 och 5 §§ kupongskattelagen (och 42 kap. 16 § IL) samt ILHS s. 642.

¹⁴⁹ Jfr Forssén 2015 (5), avsnitt 1.2.

¹⁵⁰ Jfr ang. stämpelskatt och förvärv av fast egendom genom gåva under Kapitalbeskattning – översikt i kapitlet Inkomstskatt. Stämpelskatt kan liknas vid en statlig omsättningsskatt, och utgår vid köp av fastighet utöver expeditionsavgift. Beskattningsmyndighet är Lantmateriets Fastighetsinskrivningskontor. Ansökan om lagfart skickas dit och när Fastighetsinskrivningen är klar med ärendet skickas en faktura på stämpelskatt och expeditionsavgift till ingivaren av ansökan. Se www.lantmateriet.se.

¹⁵¹ Jfr 2 kap. 1 § första st. SFL.

¹⁵² Jfr 2 kap. 2 § SFL.

¹⁵³ Se 2 kap. 1 § andra st. SFL.

Om ett sådant beslut om omhändertagande eller om skatt upphävs, ska dock SFL anses ha varit tillämplig som om beslutet aldrig hade fattats.¹⁵⁵

- SFL gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.¹⁵⁶

Följande får särskilt nämnas beträffande tull. Tull har aldrig infogats i skattekontosystemet, varför beskattningsförfarandet avseende tull – som nämnts ovan – inte omfattas av SFL. I stället regleras det i tullagen (2000:1281), och Tullverket är beskattningsmyndighet avseende tull och annat som tas ut i samband med import av varor. Av 5 kap. 24 § första st. tullagen följer att företrädaransvar kan åläggas företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt, varvid dock 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§, 67 kap. 4 §, 68 kap. 1 § samt 70 kap. SFL tillämpas.¹⁵⁷ Vidare gäller, som nämnts, från och med 2015 att SKV är beskattningsmyndighet beträffande moms som tas ut i samband med import av varor ("importmoms"), när "importmoms" tas ut av dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltså är beskattningsmyndighet avseende andra gäldenärer beträffande deras "importmoms".¹⁵⁸

Genom införandet av SFL 2012 avskaffades skattenämnderna. Däremot finns de kvar beträffande fastighetstaxering.¹⁵⁹ Regler om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), och kompletterande regler finns i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1193). Ytterligare föreskrifter och allmänna råd om bl.a. värderingen meddelas av SKV.¹⁶⁰ Särskilt för bostäder avskaffades år 2008 den statliga fastighetsskatten och ersattes av en kommunal fastighetsavgift¹⁶¹

Avslutningsvis får nämnas att Sverige inte har arvsskatt och gåvoskatt och inte heller förmögenhetsskatt. Arvsskatt och gåvoskatt slopades i slutet av 2004, genom att lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt upphävdes (genom SFS 2004:1341), och förmögenhetsskatten slopades, genom att lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt upphävdes vid utgången av år 2007 (genom SFS 2007:1403).

¹⁵⁴ Se 2 kap. 3 § första st. SFL.

¹⁵⁵ Se 2 kap. 3 § andra st. SFL.

¹⁵⁶ Se 2 kap. 4 § SFL.

¹⁵⁷ Se Forssén 2015 (7), avsnitt 1.6.

¹⁵⁸ Se SFS 2014:50 och SFS 2014:51. Se även Forssén 2015 (7), avsnitt 1.6.

¹⁵⁹ Jfr Forssén 2015 (5), avsnitt 1.1.

¹⁶⁰ Se prop. 2007/08:27 s. 65.

¹⁶¹ Se prop. 2007/08:27 s. 1 samt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Källförteckning

Litteratur

- Forssén, Björn*, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015 (7)]
- Forssén, Björn*, IMPAKT – Avtal och momsavdrag. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015 (4)]
- Forssén, Björn*, IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015 (2)]
- Forssén, Björn*, IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015 (1)]
- Forssén, Björn*, Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [cit. Forssén 2001]
- Forssén, Björn*, Momsrullan. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015 (3)]
- Forssén, Björn*, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [cit. Forssén 2015 (5)]
- Forssén, Björn*, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (6)]
- Forssén, Björn*, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]
- Kellgren, Jan*, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Iustus Förlag. Uppsala 1997 [cit. Kellgren 1997]
- Kristoffersson, Eleonor* (f.d. Alhager), Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus Förlag. Uppsala 2001 [cit. Kristoffersson 2001]
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (15:e uppl.). Studentlitteratur. Lund 2015 [cit. ILHS]
- Melz, Peter*, Skattenytt 2001 s. 475-488, artikeln Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser?
- Rydin, Urban*, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? Juristförlaget i Lund. Lund 2003 [cit. Rydin 2003]
- Schultz, Mårten*, Svensk skattetidning 2012 s. 576-594, artikeln Conductio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsattser
- Ståhl, Kristina*, Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning. Iustus Förlag. Uppsala 2005 [cit. Ståhl 2005]
- Tjernberg, Mats*, Skattenytt 2013 s. 750-756), artikeln Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014

Offentligt tryck m.m.

Skatteutskottets betänkanden:

bet. 1994/95:SkU7

Regeringens propositioner:

- prop. 1975/76:79 – om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
- prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
- prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
- prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
- prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
- prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
- prop. 1994/95:34 – Den svenska tullagstiftningen vid ett EU-medlemskap
- prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.

prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.
 prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
 prop. 1994/95:202 – Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.
 prop. 1995/96:58 – EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesskattningen
 prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
 prop. 1996/97:154 – Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.
 prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
 prop. 1998/99:15 – Omstrukturering och beskattning
 prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.
 prop. 1999/2000:2 Del 1 – Inkomstskattelagen
 prop. 1999/2000:124 – En ny smugglingslag m.m.
 prop. 1999/2000:126 – En ny tulllag
 prop. 2000/01:8 – Ny socialavgiftslag
 prop. 2001/02:28 – Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige
 prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
 prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatte regler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
 prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
 prop. 2005/06:40 – Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag
 prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn
 prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor
 prop. 2007/08:27 – Avskaffad statlig fastighetsskatt, m.m.
 prop. 2008/09:62 – F-skatt åt fler
 prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning
 prop. 2010/11:28 – Vissa tekniska mervärdesskattefrågor
 prop. 2010/11:165 Del 1 och 2 – Skatteförfarandet
 prop. 2011/12:94 – Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.
 prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
 prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor
 prop. 2013/14:16 – Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import
 prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Regeringens lagrådsremisser

Lagrådsremissen den 19 augusti 2009 – Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning.

SOU m.m.

SOU 1989:33 Del I och Del II – Reformerad inkomstbeskattning, s. 27
 SOU 1994:89 – Tullagstiftningen och EG, s. 138
 SOU 1999:54 – En ny tulllag, s. 136
 SOU 1999:94 – Förmåner och ökade levnadskostnader, s. 22, 38, 52, 70 och 153
 SOU 2002:74 Del 1 och Del 2 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, s. 91 och 121
 SOU 2008:80 Del 1 och Del 2 – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, s. 91
 SOU 2015:5 – En ny svensk tullagstiftning, s. 135

Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, Dnr. Fi2014/4452

RSV/SKV

RSV:s Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1988) [RSV 302 utg 6], s. 143
 RSV:s Handledning för gåvobeskattning (RSV 1993, RSV 422 utg 2), s. 52

SKV:s författningssamling SKVFS 2012:13, s. 142

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014 (SKV 553 & 554), s. 136 och 137

SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805591-09/111, s. 118
SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, s. 89, 107, 112 och 129
SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111, s. 143
SKV:s ställningstagande 2015-04-15, dnr 131 173754-15/111, s. 141 och 144

Rättsfall och förhandsbesked

HFD

RÅ 1943 ref. 9, s. 52
RÅ 1969 ref. 19, s. 29
RÅ 1980 1:56, s. 69
RÅ 1980 1:82, s. 46
RÅ 1981 1:4, s. 27
RÅ 1981 1:7, s. 29
RÅ 1983 1:40, s. 29
RÅ 1983 Ba 14, s. 52
RÅ 1984 1:35, s. 47
RÅ 1988 ref. 22, s. 52
RÅ 1988 not. 276, s. 27
RÅ 1989 ref. 86, s. 63
RÅ 1991 ref. 6, s. 26 och 47
RÅ 1993 ref. 55, s. 29
RÅ 1993 ref. 104, s. 29
RÅ 1998 ref. 10, s. 15, 25, 27, 47 och 54
RÅ 1999 ref. 14, s. 27
RÅ 2000 ref. 59, s. 51
RÅ 2000 not. 189, s. 29
RÅ 2001 ref. 6, s. 26
RÅ 2001 ref. 25, s. 28
RÅ 2001 ref. 60, s. 28
HFD:s förhandsbesked 2011-11-16 mål nr mål nr 4453-2000, s. 28
RÅ 2001 not. 97, s. 75
RÅ 2001 not. 98, s. 75
RÅ 2001 not. 99, s. 75
RÅ 2002 ref. 107, s. 49
RÅ 2004 ref. 2, s. 44 och 68
RÅ 2004 ref. 62, s. 29
RÅ 2006 ref. 58, s. 26 och 56
RÅ 2009 ref. 53, s. 67
HFD 2011 ref. 87, s. 124

SRN:s förhandsbesked

1995-12-14, s. 76

EU-domstolen

26/62 (van Gend en Loos), REG 1963 s. 161 [svensk specialutgåva], s. 152
268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 55 och 82
C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 60
C-497/01 (Zita Modes), REG 2003 s. I-14393, s. 75
C-412/03 (Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 71

AD:s domar

AD 1981 nr 121, s. 21
AD 1983 nr 89, s. 21
AD 1994 nr 130, s. 21

EU-rätt

Primärrätt

Fördraget om EU:s funktionssätt

Sekundärrätt

Ang. inkomstskatt: fusionsdirektivet (2009/133/EG), moder/dotterbolagsdirektivet (2011/96/EU), sparandedirektivet (2003/48/EG) och ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Ang. indirekta skatter: mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen), rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011, rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) [det s.k. trettonde direktivet], faktureringsdirektivet 2001/115/EG, det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU, EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002, punktskattedirektivet (2008/118/EG), EU:s tullkodex (2913/92) och förordningen (EEG) nr 2454/93 samt, den nya, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (omarbetning) (unionstullkodexen).

Ang. social trygghet: förordning (EG) nr 883/2004

Övrigt

2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML)

EFTA

EFTA och EES-avtal mellan EU och EFTA-staterna

OECD

OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning

Sakregister

A conton.....	91	Brottslig verksamhet	26, 47
Affärshändelse	41	Brutet räkenskapsår.....	24
Affärshändelser	62	Byggmästare	95
Aktiebolag..... 19, 26, 29, 39, 56, 59, 65, 145		Byggnadsrörelse.....	18
Aktieförsäljningar	39	Börsaktier.....	69
Aktieutdelningar		Börsbolag.....	65
vissa.....	155	Chaufförer.....	21
Aktieägaren	29	Debitering av särskild A-skatt.....	18, 147
Aktieägartillskott.....	39, 59	Definitiv källskatt.....	155
Aktieöverlåtelse	76	Deklaranten	136
Aktiv delägare.....	30, 152	Delningsprincipen.....	52
Aktiv förädling.....	137	Delägare	43, 65
Aktiv näringsverksamhet	30	Delägarätter	46
Alkoholskatt..... 141, 142, 144, 155		Distansförsäljning .. 88, 89, 100, 101, 107, 110, 112, 131, 142	
Allmän löneavgift	155	Dubbelbeskattning	56
Allmän pensionsavgift	16, 155	Dubbelbeskattningsprincipen.....	39
Allmänt avdrag.....	32	EG:s tullkodex	57
Andelsbyten	76	Egenavgifter..... 15, 23, 30, 56, 147, 155	
Anläggningstillgångar.....	75	Egenföretagare	18, 25
Anmälningsskyldighet	139	Ekonomisk förening..... 26, 39, 59	
Anställd	18	Ekonomisk verksamhet.....	55
Anställningsförhållanden	15, 18, 21, 25, 47	Ekonomiska föreningar.....	65
Arbetsgivaravgifter	15, 23, 30, 56, 147, 155	Energiskatt	142, 155
Arbetslandsprincipen	57, 148	Energiskatten	144
Arv	15, 26, 47, 54, 72	Engångsbelopp..... 15, 54	
Arvoden.....	18, 22	pga personskada	21
Arvsskatt	156	Enskild firma.....	19, 56
A-skatt..... 18, 147, 148		Enskild näringsidkare..... 19, 30, 56	
Avfallsskatt	142	en enda näringsverksamhet	31
Avgift till registrerat trossamfund.....	155	EORI.....	138
Avkastning	33, 47	Ersättningar	
Avkastningsskatt på pensionsmedel.....	155	vid utbildning och arbetslöshet	21
Avsättning	33	EU:s tullkodex	135
Avtalspensioner.....	33	EU:s tullområde	134
Avyttringsprincipen	46	EU-rätten.....	57
Balansdagen	33	Export	102, 135
Balansposter.....	31	Extrastat	140
Balansräkning.....	33	Fastighetsinskrivningen	155
Begravningslagen.....	155	Fastighetsskatt.....	155
Bekämpningsmedelsskatt.....	142	Fastighetstaxering	156
Beloppsspärr	74	Fideikommiss.....	22
Beskattningsbar förvärvsinkomst.....	32	Fissioner.....	77
Beskattningsbar inkomst.....	32	Fordonsrelaterade skatter	142
Beskattningsbar person	55	Fordonsskatt.....	142
Beskattningstidpunkten	22, 35	Fordringsrätter	46
Beskattningsunderlag.....	18	Fortbildning	23
Beskattningsunderlaget	32	Framtida förluster.....	33
Beskattningsår.....	24	Framtida garantiutgifter	34
Beskattningsåtgärd	155	Franchising.....	21
Betalningsskyldighet.....	85	Frilager.....	137
Bidrag		Fritidsbostad.....	29
mellan moderföretag och helägt dotterföretag.....	41	Frivillig skattskyldighet	60, 76
Blandad verksamhet.....	83	Frizoner	137
Bodelning.....	47	F-skatt	16, 148
Bokföringsmässiga grunder	31	F-skattebevis	55
Bokföringsskyldig.....	26	Fusioner	77
Bostadsrätter	46		

Fusionsdirektivet.....	57	Intäkt.....	22
Fysisk person.....	15, 21, 59	Inventarier.....	35
Fysiska personer.....	46	av mindre värde.....	36
Fåmansföretag.....	21, 42, 43, 64, 65, 69	Investeringsvaror.....	96
Fåmansföretagsbegreppet.....	43	Investmentbolag.....	60
Fåmansföretagsbeskattning.....	42, 64	Jobbskatteavdrag.....	16
Fåmansföretagsregler.....	58, 64	Juridisk person.....	15, 26
Fåmanshandelsbolag.....	42, 43, 65	Juridiska personer.....	14, 16, 25, 32, 46
Förbjudna lån.....	64	näringsverksamhet.....	25
Fördraget om EU:s funktionssätt.....	135	Jämkning.....	76
Förenklingsregeln.....	68	Kalenderåret.....	24
Företagsformer.....	19	Kapital.....	18, 28
Företagsledare.....	43, 65	Kapitalbeskattning.....	69
Företagsombildningar.....	58, 70	Kapitalförluster.....	47
Förmån.....	52, 70	Kapitalinkomster.....	14, 15, 16, 46
definieras inte i IL.....	38	Kapitalplaceringsaktier.....	39, 59
Förmåner.....	18, 22	Kapitalplaceringssyfte.....	75
Förmånsbeskattning.....	19, 38, 52, 70	Kapitalvinst.....	21, 46, 47, 69
Förmögenhetsskatt.....	156	Kapitalvinstbeskattningen.....	44, 68
Förpackning.....	75	Kapitalvinster.....	21, 33, 47, 68
Förpackningsförfarandet.....	75	Kassa.....	33
Förseningsavgift.....	140	Kedjebeskattnig.....	39
Försiktighetsprincipen.....	33	Kokosbollar.....	21
Förskott.....	91	Kommanditbolag.....	19, 26, 28
Försäljning		Kommunal fastighetsavgift.....	155
av näringsbetingade andelar.....	39	Koncern.....	61
Försäljning av aktier.....	74	Koncernavdrag.....	62
Förtullning.....	135	Koncernavdragsregler.....	41
Förtäckt lön.....	69	Koncernbeskattning.....	59
Förtäckt utdelning.....	69	Koncernbidrag.....	39, 41, 61, 62
Förvärvsinkomster.....	14, 15, 16, 32	Koncernbidragsreglerna.....	40, 61
Förvärvskällebegreppet.....	26, 47	Koncernbidragsspärr.....	74
Förvärvssyfte.....	15, 18, 25, 47	Koncernredovisningsregler.....	62
Förvärvsverksamhet.....	25, 47	Kontantprincipen.....	46
Föräldrapenning.....	21	Kontinuitet.....	75
Genomförandeförordningen.....	57	Kontinuitetsprincipen.....	77
God redovisningssed.....	26, 91	Kontor.....	29
Godkänd för F-skatt.....	16, 23, 30, 55, 148	Korttidsinventarier.....	36
Grundavdrag.....	32	Kostnad.....	22
Gränsbelopp.....	44, 68	Kostnadsersättningar.....	18, 22
Gåva.....	15, 16, 26, 47, 52, 54, 72	Kupongskatt.....	54, 155
Gåvoavsikt.....	52	Kupongskattelagen.....	155
Gåvoskatt.....	156	Kvalificerad underprisöverlåtelse.....	38, 58, 73, 75
Gäldenären.....	136	Kvalificerade andelar.....	43, 66, 68
Handel med fastigheter.....	18	Kvalificerade underprisöverlåtelser.....	72
Handelsbolag.....	19, 26, 28, 56, 65	Kvittning.....	31
Handelsstatistik.....	140	Källskatt.....	54, 147, 155
Hobbyverksamhet.....	15, 18, 19, 21, 22, 23, 25, 26, 28, 30, 47, 54	Källteorin.....	26, 47
HS-numret.....	139	Köpebrev.....	46
Hushållsarbete.....	16	Köpekontrakt.....	46
Huvudsaklighetsprincipen.....	52	Lager.....	35
Import.....	98, 135	Lantbruksenhet.....	29
Import av varor.....	156	Lantmäteriets Fastighetsinskrivningskontor.....	155
Importmoms.....	156	Ledsagardokument.....	142
Indirekta skatter.....	57	Legalitetsprincip.....	83
Inkomstskatt.....	155	Lex ASEA.....	77
Inkomstslag.....	18, 25, 54, 55, 147	Lex loci laboris.....	57, 148
Inkräm.....	75	Livränta.....	21
Intrastat.....	140	Lotterivinster.....	15, 47, 54
		Lönebikostnader.....	54

Löneförmån.....	22
Löner.....	18, 22
Marie Curie-stipendier.....	21
Marknadsnoterade aktier.....	69
Marknadsnoterade andelar.....	59
Marknadsvärde.....	52, 70, 71, 72
Matchningsprincipen.....	33
Mervärdesskatt.....	54
Mervärdesskatt.....	23, 34, 55, 60, 61, 63, 71, 75, 76, 77, 78
Mervärdesskattedirektivet.....	55, 57
Mervärdesskatteprincipen.....	81
Metoder	
värdering av inventarier.....	36
Moder/dotterbolagsdirektivet.....	57
Moms.....	140, 155
Motorcyklar.....	96
Nationalekonomi.....	47
Naturgrusskatt.....	142
Neutralitet.....	15
Nya transportmedel.....	108
Näringsbetingade aktier.....	39, 59
Näringsbetingade andelar.....	58, 59, 60, 72, 75
Näringsbostadsrätt.....	18
Näringsfastighet.....	29, 47
Näringsfastigheter.....	18
Näringsverksamhet.....	18, 26, 27, 47, 54
begrepp med civilrättsligt ursprung.....	26
huvudregel.....	25
Närstående.....	29
Närståendekretsen.....	65
Obeskattat värde.....	58
Okvalificerade aktier.....	69
Omfattning.....	18, 25, 27, 47
Omstrukturering.....	74
Omstruktureringar.....	38, 58, 70, 72
Omsättningstillgångar.....	75
Omvärderingsreglerna.....	71
Onoterade aktier.....	69
Osjälvständig.....	18
Oäkta koncern.....	40, 61
Partiella fissioner.....	78
Passiv delägare.....	19, 30, 152
Passiv förädling.....	137
Passiv näringsverksamhet.....	30
Penninglån.....	21
Pension.....	21
Pensioner.....	18, 22
Pensionsförsäkring.....	22
Pensionskostnader.....	19, 56
Pensionssparkonto.....	22
Periodiseringen.....	35
Periodisk sammanställning.....	91
Periodiska understöd.....	21
Personbilar.....	96
Personliga levnadskostnader.....	33, 47
Preliminär inkomstdeklaration.....	148
Preliminär skatt.....	18, 147, 148, 155
Preliminärt debiterad skatt.....	16
Prestation.....	15, 25, 47
Privat konsumtion.....	47
Privatbostad.....	29
Privatbostadsfastighet.....	18, 29
Privatbostadsrätt.....	18
Privatbostäder.....	18
Privatekonomi.....	26
Privatinförsel av cigaretter.....	155
Punktskatt.....	134
Punktskattedirektivet.....	57, 140
Punktskatter.....	54, 155
reklamskatt.....	144
Punktskatterna.....	140
Realisationsvinst.....	47
Reavinst.....	46
Regeringsformen.....	83
Reklamskatt.....	142, 155
Reparation.....	36
Representation.....	23, 33
Reservregeln.....	108
Resetjänst.....	105, 128
Resetjänster.....	94
Restinkomstslag.....	15, 25, 47
Restvärdeavskrivning.....	36
Resultat.....	18, 22
Resultaträkning.....	33
Royaltydirektiv	
Ränte/royaltydirektivet.....	57
Räkenskaper.....	35
Räkenskapsenlig avskrivning.....	36
Räkenskapsår.....	24
Ränta.....	27, 46
på återbetald skatt, tull eller avgift.....	47
Ränteinkomster.....	46
Ränteutgifter.....	47
Räntor.....	22
Saluvagnsskatt.....	142
Sjuk- eller olycksfallsförsäkringar.....	21
Sjukpenning.....	21
Självständighet.....	15, 18, 25, 47
Självständighetsrekvisitet.....	27
Sjöinkomst.....	16
Skalbolag.....	60
Skatt att betala.....	16
Skatt att få tillbaka.....	16
Skatt på annonser och reklam.....	141
Skatt på energi.....	141
Skatt på ränta på skogskontomedel m.m.....	155
Skatt på spel, lotteri och vinstsparande.....	142
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.....	143
Skatt på trafikförsäkringspremie m.m.....	143
Skatteavdrag.....	16, 18, 147, 148, 155
Skatteform.....	18, 55, 147
Skatteförmåga.....	47
Skattekontosystemet.....	155
Skatteområdet.....	134
Skattepliktiga transaktioner.....	55
Skattereduktion.....	16, 46
Skattesatser.....	82
Skatteslag.....	54
Skattetillegg.....	18

Skatteupplag	142
Skuldkonto	33
Slutlig skatt	16
Småhus	29
Socialavgifter	15, 23, 30, 56, 57, 147, 155
Sparadedirektivet	57
Sparat utdelningsutrymme	44, 68
Spärrsituationer	74
Statistiska Centralbyrån	140
Stipendier	15, 54
Studielån	47
Stämpelskatt	52, 155
Särskild A-skatt	148
Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	155
Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl.	155
Särskild löneskatt	15, 19, 30, 56, 147, 155
Särskild premieskatt för grupplivförsäkring	143
Särskilda avgifter	140
TARIC	139
Temporär import	137
Testamente	47
Tilldelade befogenheter	83
Tillfälliga lager	137
Tjänst	18, 22
Tjänstepension	22
Tobaksskatt	141, 142, 155
Tomträtt	22
Tomtrörelse	18
Transitering	136
Tredje land	134
Tredje territorier	134
Triangeltransaktioner	108
Trängselskatt	142, 155
Tull	134, 156
Tullagen	57, 135, 155
Tullager	137
Tullförfarandet	136
Tullsats	139
Tullskuld	136
Tulltaxan	139
Tulltillägg	140
Tullunionen	135
Tullverket	136, 156
Tullvärdet	140
UIF	100, 106
Underhåll	36
Underprisöverlåtelse	38, 72
Underprisöverlåtelser	58
Underskott	18, 22, 31
Unionsinternt förvärv av varor	100
Unionsstullkodexen	135
Unionsvara	135
Uppbörd	18, 147, 155
Uppdragsförhållanden	21
Uppdragsgivare	18
Uppdragstagare	18
Uppenbart anställningsförhållande	148
Upplagshavare	142, 144
Uppskovsbelopp	46
Ursprungsintyg	137
Utdelning	46, 68, 69, 72, 155
på näringsbetingade andelar	39
Utdelningar	21, 39, 46
Utdelningsbeskattningen	43, 67
Uthyrning av privatbostäder	46
Utländsk skatt	14, 23
Utmönstra	26
Utomståenderegeln	66
Uttag	38, 70, 71, 72
Uttagsbeskattning	19, 38, 52, 70
Varaktighet	18, 25, 26, 47
Varukoder	139
Varumottagare	142
Vattenfallsrätt	22
Verksamhet	73, 75
som medför skattskyldighet	55
Verksamhetsavyttringar	78
Verksamhetsgren	73, 75
Verksamhetsöverlåtelse	74
Vidareutbildning	23
Vinstmarginalbeskattning	94
Vinstsyfte	15, 25, 27, 28, 47
Vissa lager	101, 116
VMB	94
Vägavgift	142
Vägtrafikskattelagen	155
Värdeminskningsavdrag	36
Värdepappershandel	27
Yrkesmässig	27
Yrkesmässig verksamhet	55, 144
supplementärregel	144
Yrkesmässighet	15, 18, 25, 47
Åborätt	22
Äkta koncern	40, 61
Övergång till fri omsättning	135
Överskott	18, 22, 31