

12 Beskattningsunderlag

Beskattnings- underlag 7 kap. ML

12.1 Allmänt

Beskattningsunderlaget är det värde på vilket momsen ska beräknas. Gällande skattesats uttrycks i viss procent som ett pålägg på beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs normalt av ersättningen för en såld vara eller tjänst minskad med den moms som ingår i ersättningen. Beskattningsunderlaget kan därför uttryckas som ett värde exkl. moms. Uttag av vara eller tjänst är också omsättningar för vilka beskattningsunderlag ska beräknas. Uppdelning av beskattningsunderlag ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer. Gällande skattesatser framgår av avsnitt 14.

Bestämmelserna om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML. När det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) återfinns bestämmelser om beskattningsunderlag i de särskilda kapitel som innehåller bestämmelser om VMB. För begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns därför bestämmelser om beskattningsunderlag i 9 a kap. 9-12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitten 33 (resetjänster) respektive 34 (begagnade varor).

För vissa situationer anges direkt i ML vad som utgör beskattningsunderlag. Huvudregeln för att bestämma beskattningsunderlaget innebär dock att man utgår från ett bruttovärde, som minskas med ett belopp som motsvarar momsen. För normal omsättning av varor och tjänster utgörs ifrågavarande värde av ersättningen för varan eller tjänsten (7 kap. 3 § 1 p. ML). Med ersättning avses det pris inkl. moms som har avtalats vid omsättning av en vara eller en tjänst.

Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

1. 20 procent när skattesatsen är 25 procent,
2. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent, och
3. 5,66 procent när skattesatsen är 6 procent.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inkl. moms. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

| | |
|-----------------------------|-----------|
| Ersättningen (avtalat pris) | 12 000 kr |
| Avgår 20 % | 2 400 kr |
| Beskattningsunderlag | 9 600 kr |

Att skattesatsen anges som en påslagsprocent medför att man får minska ersättningen för en omsättning med ett belopp motsvarande momsen för att därefter bestämma momsen enligt gällande skattesats till samma belopp på det framräknade nettovärdet (beskattningsunderlag). Den systematik som lagstiftaren har valt innebär dock att det sällan behöver uppstå tveksamheter om hur beskattningsunderlaget ska bestämmas.

EG-rätt

Enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet utgörs beskattningsunderlaget vid annan omsättning än uttag av vara eller tjänst av allt det som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

12.2 Ersättning

**Ersättning
7 kap. 3 a § ML**

Med ersättning förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten. I priset inbegrips värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta. Exempel på kostnader som inbegrips i priset är resekostnader, restidsersättning och traktamentsersättning för den skattskyldige själv eller anlitad arbetskraft.

Skatt, avgift

Begreppet ersättning innefattar således moms, vilket inte begreppet vederlag i GML gjorde. Andra skatter och avgifter kan vara tull, skrotningsavgift och accis på bilar samt övriga punktskatter.

**Andra tillägg till
priset**

I ersättningen ska inräknas sådana kostnadselement som t.ex. fraktkostnader, portokostnader (RÅ 1986 ref. 167 och RÅ 1987 ref. 157), postförskottsavgifter, försäkringspremier, efterkravsavgifter, faktureringsavgifter, expeditonsavgifter, hanteringsavgifter m.m.

Droit de suite

Från och med den 1 januari 1996 har i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk införts en rätt till ersättning (s.k. droit de suite) för konstnär vid vidareförsäljning av exemplar av konstverk i vissa fall. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Ändringen i upphovsrättslagen återfinns i SFS 1995:1273.

RSV har i en skrivelse 1997-11-04, dnr 4862-97/900, uttalat att ersättning avseende droit de suite är ett kostnadselement som enligt 7 kap. 3 a § ML ska ingå i beskattningsunderlaget vid omsättning.

**EG-dom C-404/99,
kommissionen mot
Frankrike**

Enligt artiklarna 2.1 och 11 A.1 a i sjätte direktiv ska obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kund får betala för serveringstjänst ingå i beskattningsunderlaget för tjänsten.

**EG-dom C-380/99,
Bertelsmann**

Som ersättning för förmedling av nya medlemmar till en bok- och skivklubb erhöll en redan existerande medlem en premie i form av ex. vis en bok eller en skiva. Premien utgjorde en transaktion som jämfördes med byte. Leveransen av premien utgjorde följaktligen en försäljning mot ersättning. Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget vid tillämpning av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet innehålla såväl inköpspriset för premien som försändelsekostnaderna för denna.

**EG-dom C-34/99,
Primback Ltd**

Vid möbelhandlars försäljning av vara erbjöds kund att köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan ska vid tolkning av artikel 11. A 1 a i sjätte direktivet utgöras av hela det belopp som köparen ska betala. Den provision som detaljhandlaren på så sätt betalar till det finansiella bolaget utgör en kostnad i detaljhandlars verksamhet.

**Förhandsbesked
Auktionsföretag**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-12-22 (ej överklagat) prövat frågan om ersättning för droit de suite ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i de fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). SRN ansåg att ersättning avseende droit de suite ska ingå i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till moms för ersättning avseende droit de suite.

**Självriskeli-
neringsavgift**

Vid uthyrning av bl.a. fordon svarar kunden normalt för den självrisk som uppkommer vid nyttjande av trafik- och vagnskadeförsäkring. Denna självrisk kan kunden avtala bort genom att erlægga en avgift till uthyraren. Ersättning för sådan självrisk-elimineringssavgift ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna uthyrningstjänsten (RSV/FB Im 1982:10).

**Förhandsbesked
Försäljningslikvid
bortskänkes**

SRN har i ett förhandsbesked meddelat 1999-11-23 (överklagat) prövat vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upp-

lystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. SRN uttalade att till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlagga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna är inte en omständighet som ska påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlägger.

**Förhandsbesked –
samarbetsavtal
avseende rese-
service**

En resebyrå, som förmedlar diverse resetjänster åt researrangörer m.fl. erhåller ersättning för sina tjänster i form av provisioner. Resebyrån har träffat ett samarbetsavtal med företaget X enligt vilket resebyrån ska tillhandahålla X olika tjänster avseende reseservice. Såvitt framgår av handlingarna i ansökan är dessa tjänster skattepliktiga och omsätts inom landet. Alla provisioner enligt X:s IATA- nummer, liksom övriga provisioner som resebyrån erhåller från researrangörer m.fl., ska i sin helhet tillfalla X. Som full ersättning för resebyråns tjänster – tjänster avseende reseplanering undantagna – ska X betala viss procent av den totala omsättningen som X:s uppdrag till resebyrån genererar.

SRN besvarade 1997-06-19 frågan i förhandsbesked (ej överklagat) om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i den mån ersättning kom att utgå enligt samarbetsavtalet. Det beskrivna förfarandet innebär enligt nämnden att två skilda omsättningar föreligger för resebyrån, vilka i momshänseende ska behandlas var för sig, nämligen dels resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt X enligt samarbetsavtalet. Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse är att resebyråns ersättning ska utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån erhåller men som enligt avtalet ska tillfalla X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhåller i ersättning från X och de aktuella provisionerna utgör därför det avtalade pris som enligt 7 kap. 3 a § första stycket ML utgör ersättningen för tjänsterna.

SRN uttalade vidare bl.a. att det i föregående stycke redovisade synsättet innebär att i den mån de ifrågavarande beloppen överensstämmer med varandra, vilket enligt ansökan var avsikten, uppkommer inte någon skattskyldighet för resebyråns tillhandahållande av tjänster till X.

Resebyråns verksamhet finansierades – till aktuell del – i princip

genom s.k. försäljningsprovisioner från researrangörer m.fl. Dessa provisioner utgjorde skattepliktig omsättning för vilken skattskyldighet förelåg.

Inkassoavgift

RSV har i en skrivelse 1991-09-30, dnr 23105-91/D37, uttalat sig om inkassoavgifter. Innebörden härav är bl.a. följande.

Inkassoavgifter som gäldenären på grund av betalningsförsumelse ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning bör inte ingå i ersättningen för den ursprungliga varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadestånds- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären. Samma betraktelsesätt bör gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud. Ett anlitat inkassoföretag ska dock redovisa moms gentemot sin uppdragsgivare på ersättning som erhålls för uppdraget även till den del denna helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

Ränta

Ränta ska inte räknas in i ersättningen. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om verklig ränta. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om verklig ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.

Kreditillägg

RÅ 1991 ref. 105 avsåg frågan om ett s.k. kreditillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. RR konstaterade att räntan (5,26 %) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. RR fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kreditillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget.

Kalkylränta

Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggnadsföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyrestagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura eller motsvarande handling (RSV/FB Im 1982:5).

Ränta vid hyresköp

Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till

uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrnings-

tjänsten.

Dröjsmålsränta
Avbetalningsränta

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är verkliga räntor som inte ska inräknas i ersättningen.

12.3 Uttag

12.3.1 Allmänt

Anpassningen till EG:s bestämmelser när det gäller beskattning av uttag av varor och tjänster innebär, om inget annat särskilt anges i ML, följande. Utgångspunkten för beskattningen i fråga om varor är inköpsvärdet (inköpspris + eventuella hemtagningskostnader) eller tillverkningskostnaden och i fråga om tjänster kostnaden för att utföra tjänsten. Före den 1 januari 1995 skedde uttagsbeskattning efter marknadsvärdet. Det bör noteras att inom inkomstskatteområdet ska fortfarande uttagsbeskattning ske efter marknadsvärdet.

I ekonomiskt hänseende kan reglerna om uttagsbeskattning i huvudsak sammanfattas med följande exempel. En tillgång inköps för 3 000 kr exklusive moms om 750 kr. Tillgången tas sedan ut ur näringsverksamheten och marknadsvärdet uppgår då till 5 000 kr inklusive moms 1 000 kr.

I näringsverksamheten kostnadsförs 3 000 kr som lageranskaffning eller som underlag för värdeminskningssavdrag och blir därigenom kostnadsfört enligt de regler som gäller härför. Samtidigt görs avdrag för momsen om 750 kr.

Uttagsbeskattningsreglerna vad gäller moms avser i princip att återföra det belopp till beskattning som avdrag tidigare medgivits för. Vid ändrad användning av investeringsvara ska i vissa fall jämkning enligt 8 a kap. ML ske av moms. Jämningsreglerna blir dock inte tillämpliga eftersom anskaffningen dels understiger beloppsgränsen i nämnda regler och dels för att jämkning inte blir aktuell om uttagsbeskattning ska ske.

Uttagsbeskattning ska ske med den moms som belöper på inköpsvärdet och inte med det momsbelopp 1 000 kr, som hade utgått om varan sålts till marknadsvärdet. I förevarande exempel ska således moms redovisas för uttaget med 750 kr. Vid inkomstbeskattningen kommer således 4 250 kr (5000 – 750) att tas upp som intäkt.

Bestämmelserna om när uttag ska anses föreligga finns i 2 kap. 2 och 3 §§ ML, när det gäller varor, och i 2 kap. 5, 7 och 8 §§ ML, när det gäller tjänster.

12.3.2 Uttag av varor

**7 kap. 3 § 2 a p.
ML**

Det värde som man utgår ifrån vid beräkning av beskattningsunderlaget är inköpsvärdet inkl. moms för varorna eller liknande varor. Om sådant värde saknas är det i stället tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget som utgör ifrågasvarande värde. För att bestämma beskattningsunderlaget ska nämnda värde minskas på det sätt som framgår av 7 kap. 2 § ML. Det innebär att värdet ska minskas med 20 % om skattesatsen för det aktuella uttaget är 25 %.

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpsvärdet i ML:s mening. RSV:s uppfattning är att det historiska inköpsvärdet ska ligga till grund för uttagsbeskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde. Jfr dom av EG-domstolen meddelad 1997-05-29 (C-63/96, Skripalle).

12.3.3 Uttag av tjänster

7 kap. 3 § b p. ML

Det värde som man utgår ifrån vid beräkning av beskattningsunderlaget är kostnaden vid uttagstillfället för att utföra tjänsten. Här avses den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten. I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med moms. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Om det i tjänsten ingår förvärvade varor/tjänster ska inköpsvärdet för dessa beräknas inkl. moms.

För att bestämma beskattningsunderlaget ska kostnaden för att utföra tjänsten minskas med 20 % om skattesatsen för omsättning av ifrågasvarande tjänst är 25 % (7 kap. 2 § ML).

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget är 80 % av inköpsvärdet inkl. moms för material och 80 % av den del av de fasta och rörliga kostnader som belöper på den utförda tjänsten.

**EG-dom, C-230/94
Renate Enkler**

Beskattningsunderlaget för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.2 b i sjätte direktivet, bl.a. skattskyldigs eller anställds användning av rörelsetillgång för privat bruk ska enligt punkt 38

i Renate Enkler-målet anses omfatta kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande. Kostnaderna ska fördelas proportionellt till förhållandet mellan den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt nyttjats och den tid under vilken tillgången nyttjats för annat ändamål än för rörelsen.

12.3.4 Uttag, privat användning av personbil

7 kap. 4 § ML

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i de fall som anges i 2 kap. 5 § 3 p. ML. Samma värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § SBL för anställds bilförmån, ska ligga till grund för bestämning av beskattningsunderlaget enligt ML. Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar moms. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med moms som utgör beskattningsunderlag.

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån enligt 9 kap. 2 § SBL, ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

12.3.5 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

7 kap. 5 § ML

I 7 kap. 5 § ML finns bestämmelserna om hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML.

I 2 kap. 7 § ML anges att uttag ska ske om byggnads- och anläggningsarbeten tillförs egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Förutsättning för uttagsbeskattning är att den skattskyldige yrkesmässigt tillhandahåller byggtjänster åt andra.

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 8 § ML ske när fastighetsägare utför egenregiarbeten på egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet, som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Bestämningen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad verksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna. Förutsättning för uttagsbeskattning är att fastighetsägaren har anställda och att lönekostnaderna (inkl. avgifter som grundas på lönekostnaderna) för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas samt vilka avgifter som ska ingå, se närmare i avsnitt 19.8.

12.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget

Avskiljbara prestationer 7 kap. 7 § ML

Ett tillhandahållande kan ibland innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer. Är omsättning av någon eller några av dessa skattepliktig, medan omsättning av andra är skattefri, ska beskattningsunderlaget för tillhandahållandet delas upp enligt 7 kap. 7 § ML. Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för omsättning av de avskiljbara prestationerna.

Delningsprincipen är den princip som ska tillämpas enligt ML vid bestämmande av beskattningsunderlag. I de fall gemensam ersättning utgår för avskiljbara prestationer, ska beskattningsunderlaget därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

När delningsprincipen inte går att tillämpa får en huvudsaklighetsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt och skattesats för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande. För att principen ska kunna bli tillämplig gäller således att prestationen i fråga ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i det huvudsakliga tillhandahållandet.

C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP)

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), redogjort för vilka omständigheter som kan medföra att en transaktion i momshänseende ska anses bestå av en enda sammansatt tjänst eller av två eller flera fristående tjänster. I förhandsavgörandet anges riktlinjer för när delningsprincipen respektive en huvudsaklighetsbedömning ska tillämpas.

EG-domstolen har i förhandsavgörandet angivit att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att momssystemets funktion försämrats. Det är därför, enligt domstolen, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst ska, enligt domstolen, anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast

är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

**Begravnings-
uppdrag**

RSV har i skrivelse 2001-10-29, dnr 8930-01/120, samt ett förtydligande i skrivelse 2002-01-11, dnr 12413-01/120, behandlat frågan om en begravningsentreprenörs tillhandahållande gentemot ett dödsbo ska ses som ett tillhandahållande av en begravning eller om det är fråga om flera olika tillhandahållanden såsom kista, balsamering, transport osv. Gällande rättspraxis framgår av regeringsrättens domar 2001-07-05 (mål nr 7888-1998), 2001-02-09 (mål nr 7529-1999) och SRN:s förhandsbesked 2000-12-21. Samtliga hänvisar till ovan relaterade EG-dom Card Protection Plan Ltd (CPP). Man bör, vid beaktande av nämnda domar, bedöma vad kunden, dvs. dödsboet, anser sig beställa. RSV har vid en samlad bedömning kommit fram till att begravningsuppdraget får anses vara ett huvudsakligt tillhandahållande jämfört med övriga varor och tjänster. Skattesatsen för en begravning är 25 %. RSV gör dock den bedömningen att vissa åtaganden, som inte har ett direkt samband med begravningen inte bör anses ingå i begravnings-tjänsten. Ett sådant åtagande är upprättande av bouppteckning. För det fall att begravningsbyrån endast tillhandahåller t.ex. transport av en avliden anser RSV att det inte är fråga om en begravningstjänst utan det specifika tillhandahållandet får bedömas för sig. Om begravningsbyrån endast gör ett utlägg i ML:s mening ska moms inte påföras. Beträffande utlägg i ML:s mening se avsnitt 13. Till utlägg för en begravningsbyrå hänförs bl.a. utgifter till församling för gravplats, upplåtelse av bårhus m.m.

**Exempel på
delningsprincipen
resp. huvudsak-
lighetsprincipen**

Bankgirocentralen (BGC) tillhandahåller bl.a. uppdragsfakturer-ning, vilket innebär att BGC framställer bankens fakturor till dess bankgirokunder för deras nyttjande av giroprodukterna. Denna tjänst har ansetts som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation, som inte kan anses vara ett underordnat led i den från skatteplikt undantagna betalningsförmedlingen (RÅ 1999 not. 46). Som exempel på det motsatta är de refraktions-tjänster, dvs. optikertjänster, som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon. Dessa tjänster är inte prestationer som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen och hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

Paketförsäljningar

RSV har i skrivelse 1999-12-07, dnr 10933-99/120, uttalat att av förenklingsskäl bör vid s.k. paketförsäljningar godtas att en uppdelning inte sker när det föreligger svårigheter för säljaren att dela upp prestationer som avser mindre belopp. Som exempel anges försäljning av en förpackning innehållande en flaska alko-

holfri cider (skattesats 12 %) och två glas (skattesats 25 %). En förutsättning är att säljaren tillämpar en enhetlig skattesats och därvid använder den högsta skattesatsen på de varor som ingår i förpackningen. Med mindre belopp avses i detta sammanhang belopp som inte överstiger 500 kr inkl. moms.

Nedan följer några exempel, där uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell.

**Byggnads-
entreprenad**

Det förekommer att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande mark-anskaffningskostnad, ersättning för gatemark, fastighetsbildningskostnad, lagfarts- och inteckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Sådana direkta utlägg får brytas ut och nollbeskattas under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna och nollbeskattade beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning och nollbeskattning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma. Se vidare avsnitt 19.6.1.

Butiker, varuhus

Uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell i butiker, kiosker och varuhus, som säljer livsmedel (skattesats 12 %), dagstidningar (skattesats 6 %), andra varor (skattesats 25 %) och lotter (skattefritt).

Hotell, restaurang

Samma sak gäller för hotell- och restaurangföretag, som förutom kost (skattesats 25 %) och logi (skattesats 12 %) tillhandahåller tobaksvaror, souvenirer och andra skattepliktiga varor.

Banker

I bank-, finans- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning tänkas utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepappers-tjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer. Dock har SRN i ett flertal fall ansett att uppdelning inte ska ske. Se vidare avsnitt 35.1.

Uthyrning m.m.

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventarieuthyrning eller annan skattepliktig tjänst. Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om fråga är om avskiljbara prestationer. Utarrendering av rörelse kan därför innefatta avskiljbara prestationer.

I ett förhandsbesked år 1994 (ej överklagat) hävdade ett oljebolag att den s.k. huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas för bolagets upplåtelse av servicestationer. Bolaget menade att den ersättning som bolaget erhöll från den enskilde återförsäljaren inte utgjorde någon egentlig hyra för skattefri upplåtelse av lokal. SRN ansåg dock att den ersättning som återförsäljaren lämnar för rätten att få disponera en bensinstationsanläggning (cisterner, pumpar, skärmtak, skyltar, vissa rättigheter m.m. samt butikslokal med inventarier och hallar för biltvätt) skulle delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Nämnden ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Sökandebolaget ansågs därför inte vara skattskyldigt för den del av ersättningen som var att hänföra till fastighetsupplåtelse.

Franchising

Motsvarande uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. ”franchising” där i avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se beträffande franchising vidare i avsnitt 22.2.

12.5 Rabatter m.m.

Villkorliga rabatter

7 kap. 6 § 1 st. ML

Villkorliga rabatter, dvs. rabatter som erhålls vid betalning inom en viss tid, får inte minska beskattningsunderlaget. Även om köparen reducerar fakturabeloppet på grund av att betalning erläggs inom viss tid ska säljaren beräkna moms på hela fakturabeloppet före avdrag för rabatten. Köparens eventuella avdragsrätt för ingående moms avser samma belopp.

Bonus, andra rabatter

Om bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset, som inte är beroende av att betalning görs inom viss tid, lämnas i efterhand, får säljaren minska beskattningsunderlaget med ett belopp som motsvarar prisnedsättningen. Det innebär samtidigt en minskning av den utgående moms. Beräkningen görs efter samma skattesats som i den ursprungliga fakturan. Som exempel på annan rabatt än villkorlig sådan kan nämnas kvantitetsrabatter och återförsäljarrabatter. Sådan rabatt får således reducera både beskattningsunderlaget och skatten.

Kreditnota

11 kap. 8 § ML

Lämnas bonus, rabatter och andra prisnedsättningar i efterhand ska kreditnota eller motsvarande handling utfärdas, varav ska framgå bl.a. minskningen av både ersättningen och skatten. Kreditnotan är en förutsättning för säljarens rätt till minskning av utgående moms. Den ska medföra motsvarande minskning av ingående moms för köparen.

13 kap. 24 § ML

När en kreditnota utfärdas ska samma skattesats användas som på den ursprungliga fakturan. Detsamma gäller för annan kundkreditering.

| | |
|--|--|
| Valfrihet | Det har ansetts vara valfritt att återföra eller inte återföra moms som belöper på bonus, rabatter eller andra prisnedsättningar som lämnas i efterhand. Om både säljare och köpare är skattskyldiga eller har rätt till återbetalning kan det vara en onödig omgång att vidta dessa åtgärder. Bestämmelserna om kreditnotor i 11 kap. 8 § ML har visserligen en annan utformning än motsvarande bestämmelser i GML, men någon ändring i sak i detta hänseende tycks inte ha varit avsedd. Det måste dock råda överensstämmelse mellan säljarens och köparens åtgärder. Om säljaren väljer att redovisa momsen i kreditnotan är således samtidigt köparen skyldig att minska sin ingående moms med motsvarande belopp. |
| Kreditränta | Kreditränta har i ett fall hänförs till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § 3 st. GML (RSV/FB Im 1977:3). Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen samt debiterades ränta (straffränta) vid senare betalning. Räntedebitering respektive -kreditering skedde vid nästkommande faktureringsstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen. |
| Medlemsavgift, rabattkort | Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning. Se vidare avsnitt 7.3. |
| Försäljning av kuponghäften, rabattkuponger | Ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger är inte någon från skatteplikt undantagen omsättning. Se vidare avsnitt 7.3. |
| Inlösen av rabattkuponger, presentkort | Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget. Samma gäller inlösen av s.k. tvättkuponger. |
| Reklambidrag | Reklambidrag från en leverantör har inte ansetts utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst, utan setts som stöd för täckande av kostnader för mottagarens annonsering eller liknande. Bidraget kan även benämnas aktivitets-, annons- eller marknadsföringsbidrag. Svårigheten vad gäller bidragen är ofta att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra vederlag för exempelvis skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. I förhandsbesked B nedan sägs att den ersättning detaljist uppbär från leverantör för expo- |

nering av varor på ett säljfrämmande sätt (marknadsföringsbidrag) anses utgöra vederlag för skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst.

Samaktivitetsbidrag

I ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:14) har fråga besvarats om bestämmelserna om återbäring var tillämpliga på s.k. samaktivitetsbidrag, som ett bolag lämnade till de detaljister som sålde bolagets varor. Samaktivitetsbidraget ansågs inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML, varför någon minskning av tidigare redovisad utgående moms inte var tillåten. Frågan om samaktivitetsbidrag har även år 1992 varit föremål för prövning av SRN i ett förhandsbesked (ej överklagat). Även här ansågs samaktivitetsbidraget inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML. Se vidare nedan avseende rabattkuponger.

**Förhandsbesked
Rabattkuponger**

SRN har lämnat tre förhandsbesked 1996-06-13 beträffande hanteringen av s.k. rabattkuponger i dagligvaruhandeln.

Förhandsbeskeden får dock anses överspelade till de delar dessa avser fastställande av beskattningsunderlag vid inlösen av rabattkuponger. Se nedan EG-dom Elida Gibbs.

A. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. De avsåg att utarbeta nya avtal om hur prisnedsättningen genom rabattkuponger skulle hanteras. Enligt de tänkta avtalen köpte detaljisten varor från en grossist eller direkt från leverantören. Konsumenten erhöll viss rabatt mot avlämnande av en rabattkupong. Leverantören ersatte i efterhand detaljisten med motsvarande belopp.

SRN motiverade sitt beslut bl.a. enligt följande.

De tilltänkta avtalen fick anses innebära att detaljisten åtog sig att sälja aktuell vara till konsument mot viss kontant betalning jämte en kupong, som leverantören åtog sig att därefter inlösa med det på kupongen angivna beloppet. Den kupong som detaljisten erhöll vid försäljningen till konsumenten utgjorde därmed en del av dennes ersättning för varan till ett värde motsvarande beloppet på kupongen, varför förfarandet inte innebar att detaljisten hade reducerat eller rabatterat priset på varan. Detaljistens ersättning från konsumenten bestod således av summan av det kontanta vederlaget och det värde som kupongen hade för detaljisten på grund av leverantörens åtagande att inlösa den (jfr EG-domstolens övervägande i avgörandet C-126/88 rörande the Boots Company PLC om vad en kupong under olika förutsättningar kan anses representera ur ekonomisk synvinkel). SRN ansåg vidare att förfarandet inte innebar att detaljisten omsatte en skattepliktig tjänst åt leverantören, och att detta gällde både detaljistens åtagande att acceptera en kupong som betalningsmedel från konsumenten och detaljistens hantering

med kupongerna efter försäljningen. Denna sistnämnda hantering var, enligt SRN, i allt väsentligt att betrakta som administrativa åtgärder som detaljisten utförde i eget intresse för att erhålla vad man enligt kupongerna, till följd av avtalet, hade att fordra av leverantören. Härutöver fann SRN att detaljisten skulle vid försäljningen till konsumenten redovisa utgående moms på varans fulla pris med kupongens värde inräknat. Kupongen tjänade därefter i detaljistens hand endast som bevis på den fordran som detaljisten hade på leverantören på grund av leverantörens åtagande att inlösa kupongerna och som underlag för kommande avräkning mellan sökandena. Leverantörens inlösen av kupongen innebär därför, enligt SRN, endast en reglering av en tidigare uppkommen skuld och denna inlösen kunde inte påverka momsredovisningen för någon av sökandena.

B. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denna förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som skulle främja ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnade samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen.

SRN:s motivering följde i huvudsak den under fall A redovisade. SRN fann således att detaljisten var skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören hade avdragsrätt för den ingående moms som hänförde sig till den del av ersättningen som avsåg denna tjänst, och att detta gällde oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten skedde via ett grossistföretag eller ej.

En ledamot i SRN var skiljaktig och ansåg att någon moms inte skulle utgå på någon del av ersättningen.

C. Sökanden var leverantör inom dagligvaruhandeln. I samband med försäljningskampanjer löste leverantören in rabattkuponger. Betalningen sker till ett fristående s.k. kupongföretag.

SRN gjorde inledningsvis en jämförande hänvisning till EG-domstolens överväganden i avgörandet C-126/88 rörande the Boots Company PLC och gjorde därvid motsvarande bedömning i detta hänseende som i förhandsbeskedet avseende fall A. SRN ansåg därefter att förfarandet inte innebar att detaljisten reducerat eller rabatterat priset på varan, utan att det var leverantören som i praktiken, på grund av sitt inlösensåtagande, betalade en del av konsumentens vederlag för varan till detaljisten och att detta skedde direkt vid detaljistens försäljning till konsumenten.

Bedömningen av detta inlösenåtagande motsvarade den bedömning som gjordes i förhandsbeskedet avseende fall A. Fråga var således, enligt SRN, inte om någon nedsättning av priset i efterhand för den av leverantören försålda varan och någon tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 6 § 1 st. ML, kunde därför inte bli aktuell. Inte heller kunde på någon annan grund nedsättning av leverantörens beskattningsunderlag ske i anledning av det ifrågavarande förfarandet. SRN fann således att leverantören inte hade rätt att minska beskattningsunderlaget med vad som utgavs avseende de aktuella kupongerna.

**EG-dom
Elida Gibbs**

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har av EG-domstolen behandlats i dom meddelad 1996-10-24 (mål C-317/94, Elida Gibbs). Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av ett belopp som motsvarar det pris för vilket han sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med av honom inlösta rabattkupongers värde. Domstolen uttalade vidare att det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner. Se vidare RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

**EG-dom C-86/99,
Freemans plc**

Fråga om beskattningsunderlag vid utgivande av rabatt som krediteras kunds konto och tolkningen av artiklarna 11 A.3 b och 11 C.1 i sjätte direktivet har behandlats av EG-domstolen.

Beskattningsunderlaget för varor som utifrån en katalog har tillhandahållits en kund via postorder för att användas av denne för eget bruk utgörs av

- när leverantör ger kunden en rabatt på priset i katalogen
- och ett särskilt konto krediteras till förmån för denna med ett belopp som motsvaras av rabatten vid den tidpunkt då leverantören erhåller månatliga avbetalningar av kunden, en rabatt som då kan tas ut direkt eller användas på annat sätt av kunden

det totala katalogpriset för de varor som sålts till kunden med avdrag för det belopp som motsvaras av denna rabatt när denna rabatt tas ut eller på annat sätt används av kunden.

Förhandsbesked

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2001-04-27 (ej överklagat) ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt står kostnaden för bonusen. Inom en kedja av butiker, som säljer sportartiklar, finns ett bonussystem som kund får bli medlem i mot en viss avgift. Medlemskapet innebär i princip att kund som under en viss tid gör inköp för visst belopp erhåller en bonus. Denna bonus kan nyttjas i alla butiker som ingår i kedjan. Genom

att ett särskilt utarbetat datorsystem har utformats kan kostnaden för bonusen belasta resultatet i den butik där det bonusgrundande inköpet har gjorts.

Presentkort på bensin

Det förekommer att bilhandlare vid olika säljkampanjer erbjuder sina kunder bensin i samband med bilköp. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt och frågan är i vilka fall bilhandlaren kan tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på bensinen.

Om kunden får ett presentkort att använda för bensinköp vid något bensinbolag, har bilhandlaren inte gjort avdragsberättigat förvärv till sin verksamhet.

Om kunden i stället får en kreditcheck, som resulterar i att bilhandelsföretaget faktureras i samband med att kunden tankar, har bilhandelsföretaget rätt till avdrag för den moms som belöper på bensininköpet.

Detsamma gäller om kunden får tanka från bilhandlaren egen bensinpump. I denna situation är den ingående momsen redan avdragen i redovisningen.

Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Köpeskillingen för bilen är oförändrad. Bilhandlaren har i stället tagit på sig andra kostnader för att göra bilköpet attraktivt.

Vad gäller oljebolagens kontokortsrabatter, se avsnitt 7.5.

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt RSV behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returburkar, se avsnitt 14.2.

Förhandsbesked

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2001-12-14 (ej överklagat) ansett att upplåtelse av returenheter (plastlådor och plastpallar) mot en fyllnings- och logistikavgift utgör en omsättning av en skattepliktig tjänst medan däremot ett tillhandahållande enbart mot pant inte ska anses utgöra någon omsättning av vara eller tjänst.

12.6 Kundförlust

**7 kap. 6 § 3 st. ML
13 kap. 24 och
26 §§ ML**

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten. Det belopp som den utgående momsen ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i

deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats.

Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva momsbeloppet i en faktura. Hela utgående momsen kan i sådana fall inte reduceras eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera moms. Nedsättning av tidigare redovisad utgående moms får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad moms på förlusten.

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 19.6.2 och avsnitt 41.7.3.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas. Med en konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående moms på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående moms på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Man måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen.

Om ett företag har exporterat en vara som omfattas av återföringsreglerna i 10 kap. 12 § ML (se avsnitt 16.7) och företaget sedan åsamkas en kundförlust, påverkar detta inte återföringskyldigheten.

Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska moms redovisas på nytt för den influtna likviden.

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigerande kundförlust ska grundas på kreditnota eller motsvarande handling.

I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli angeläget att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. För bolag i samma koncern som försätts i konkurs samtidigt är det inte ovanligt att den beskrivna situationen förekommer med ömsesidiga fordringar och skulder.

KR dom

KR i Göteborg har i dom 1999-06-23 (mål nr 8162-1998) ansett att ett bolag som avyttrat fordringar för en krona inte vidtagit tillräckliga indrivningsåtgärder för att konstaterade förluster skulle anses föreligga. KR ansåg härvid att utredningen i målet inte gav stöd för att avyttringen av fordringarna för en krona

berott på att dessa i praktiken var värdelösa. Domen har inte överklagats.

**RR dom,
kundförlust**

I ett förhandsbesked, som fastställts av regeringsrätten (RÅ 2000 ref. 63), överlät ett bolag sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den moms som belöpte på de aktuella kundförlusterna. SRN ansåg att det förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts inte utgjorde hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § 3 st. ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga.

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående momsen på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditfaktura, dvs. justering av gäldenärens ingående moms, eller annan utredning krävs. Om vad som benämns ackord omfattar endast en eller ett fåtal borgenärer kan kreditfaktura utfärdas, varvid båda sidor ska justera sin moms. I annat fall, dvs. vid underhandsackord, krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, för att justering ska kunna ske av borgenärens utgående moms för kundförlust utan att motsvarande justering sker hos gäldenären. Jfr RSV/FB Im 1985:3 och RÅ 1988 ref. 102 samt 13 kap. 26 § ML.

Virkesleverantör

RSV har i en skrivelse 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörers rätt att korrigera den utgående momsen på kundförluster. Virkesleverantörerna hade fordringar i en konkurs och erbjöds under vissa förutsättningar full kompensation av en tredje part. Villkoren för att den tredje parten, en intresseorganisation, skulle garantera full kompensation till virkesleverantörerna var att dessa sökte medlemskap i intresseorganisationen samt att de till denna överlät sin fordran på konkursgäldenären för en krona. RSV anger i skrivelsen att eftersom virkesleverantörens fordran på konkursgäldenären bortfaller samtidigt som han får betalt från intresseorganisationen och att leverantören således blir fullt kompenserad är det inte fråga om en konstaterad kundförlust. Någon rätt för virkesleverantören att korrigera tidigare redovisad utgående moms ansågs därför inte föreligga.

Auktionsföretag

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angetts i auktionsprotokoll eller liknande. Betalar sedan köparen inte full likvid uppkommer en förlust för auktionsföretaget. I detta fall har auktionsföretaget

inte rätt att korrigera den utgående momsen för kundförlusten, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet.

Försäkring

Det förekommer att företag försäkras sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning p.g.a. kundförlust, påverkar dock inte företaget rätt att korrigera den utgående momsen som tidigare redovisats. Se även avsnitt 7.2.

I de fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående moms. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

12.7 Varureturner

12.7.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

7 kap. 6 § 2 st. ML

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning enligt ML. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara, som är levererad den 1 mars 1984 eller senare, återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen motsvarande momsen på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML för ingående moms för den inköpta varan. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning ingående moms berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

En förutsättning för att dessa regler ska bli tillämpliga är emellertid att det verkligen är fråga om ett återtagande. Om säljaren förmår köparen till en frivillig uppgörelse och avräkningen görs i form av ett köp ska transaktionen behandlas som ett köp (RÅ 1986 ref. 86).

Avräkning

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exkl. moms när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående moms för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående moms värderas den återtagna varan inkl. moms.

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående momsen som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 12.6 om när en förlust anses konstaterad.

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående moms på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående moms. Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inkl. moms). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exkl. moms). Säljaren har då rätt att reducera den utgående momsen som belöper på det förlorade beloppet. Momsen beräknas till 30 000 kr = 20 % x 150 000 kr. Jfr avsnitt 34.4 i Handel med begagnade varor m.m.

Försäljning

I detta sammanhang bör ett närliggande förhållande observeras. Det förekommer, främst inom åkeribranschen, att ett åkeriföretag, som har köpt en lastbil på avbetalning med förbehåll om återtaganderätt säljer lastbilen innan skulden är slutbetald. I avtalet mellan åkeriföretaget och köparen brukar överlåtelseobjektet benämnas "rättigheter och skyldigheter enligt avbetalningskontrakt". Överlåtelsen måste godkännas av den ursprungliga säljaren eller annan, t.ex. ett finansieringsföretag, som har trätt i säljarens ställe.

För åkeriföretaget får överlåtelsen anses innebära försäljning av lastbilen med betalning helt eller delvis genom att köparen tar över betalningsansvaret för skulder enligt det ursprungliga avbetalningskontraktet. Åkeriföretaget ska redovisa utgående moms på lastbilens hela värde enligt avtalet utan avdrag för restskuld och efter den skattesats som gäller vid den nya överlåtelsen.

För den ursprungliga säljaren innebär uppgörelsen normalt inte någon ny omsättning och hans redovisning av moms påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överläts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed momsfri.

12.7.2 Varuretur

Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-18 (ej överklagat) prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattnings-

underlaget vid varureturner då ett finansieringsföretag inom samma koncern som säljarbolaget förvärvar, förvaltar och uppbär betalning för kundfordringar och där det säljande bolaget förpliktigar sig att återköpa kundfordringar som visar sig vara osäkra och där det köprättsliga ansvaret gentemot kunden ligger kvar hos det säljande bolaget. SRN ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget.

12. 8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den moms som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för moms. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar moms. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan momsen beräknas.

7 kap. 2 § 2 st. ML

För vissa uppräknade tjänster i 1 kap. 2 § 2 och 3 p. ML som är omsatta inom landet av utländska företagare är den som förvärvar tjänsten skattskyldig. För den som förvärvar tjänsten utgör således ersättningen till den utländske företagaren beskattningsunderlag.

Den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML för omsättningen. Även i detta fall utgör ersättningen beskattningsunderlag.

7 kap. 2 a § ML

När det gäller gemenskapsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land. I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML från ett annat EG-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, tillverkningskostnaden.

Import

7 kap. 8 § ML

Vid import, dvs. varuleveranser från tredje land, tas moms ut av Tullverket. Om det är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller i ett annat EG-land, ska även omkostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

13 b § MF

14 § MF

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige. Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt vid tidpunkten för skatt-

skyldighetens inträde om en sådan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen (SFS 1997:709). Exempel på omkostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § andra stycket ML är frakt-, försäkrings- och emballagekostnader.

**Återimport
7 kap. 9 § ML**

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredje land kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredje land endast beskattas för förädlingsvärdet. Motsvarande beskattningsunderlag gäller vid reparation, se nedan.

**Import, återimport
7 kap. 10 § ML**

Vid import eller återimport av varor som tillverkats i tredje land och där tillverkningsmaterialet helt eller delvis är gemenskapsvara, bestäms beskattningsunderlaget på samma sätt som vid import enligt 7 kap. 8 § ML, minskat med beskattningsunderlaget för tidigare uttagen skatt. Beskattningsunderlaget reduceras på detta sätt under förutsättning att de tillverkade varorna återimporteras inom den tid som tullmyndigheten fastställt och att varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling. Se även avsnitt 10.4.4.

**Återimport vid
reparation
7 kap. 11 § ML**

När gemenskapsvaror (EG-varor) återimporteras efter reparation utanför EG, utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter (utom importmomsen) eller avgifter vid importen.

12.9 Speciella transaktioner

12.9.1 Byten

**”Inbyten”/köp och
försäljning**

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Utgående moms ska, enligt 7 kap. 3 a ML, redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående skatt på inbytet om förutsättningar i 8 kap ML i övrigt är uppfyllda. Vid inbyte från någon som inte är skattskyldig föreligger ingen avdragsrätt, i stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter bli aktuella. Se avsnitt 34.

**Byte/återgång av
köp**

I de fall en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått.

Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garantivillkor anses den ursprungliga försäljningen ha återgått.

Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen dvs. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid moms ska debiteras enligt gällande skattesats.

**Julklappsbyten,
garantibyten och
liknande**

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlagga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

**Bokbyten årsskiftet
2001/2002**

RSV har i skrivelse 2001-12-11, dnr 11533-01/120, klargjort vissa frågeställningar som inkommit till verket i samband med sänkningen av skattesatsen på böcker varvid bl.a. följande som anknyter till byten, har belysts.

Vid köp med villkor för öppet köp anses den ursprungliga försäljningen ha återgått. Enligt RSV:s mening är ovan beskrivna förfarande under "Återtagande av vara" inte tillämpligt om en bok byts mot en ny bok med samma titel. De förenklingsregler vid julklappsbyten som beskrivs ovan är tillämpliga och innebär att momsen på den ursprungliga försäljningen kvarstår medan skattesatsen för eventuell tilläggslikvid vid bytet ska vara 25 %.

**Kedjeköp av
diamantringar**

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

Även byte efter sex månader av ett piano, värt 7 000 kr, mot en orgel, värd 9 500 kr, har ansetts som en ny omsättning (RSV/FB Im 1977:2).

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34 bli tillämpliga.

**Bytesmotorer och
liknande**

Det förekommer att en ny eller reoverad bilmotor säljs till ett pris som förutsätter att en reoveringsbar motor lämnas i byte. Motsvarande bytessystem förekommer för t.ex. växellådor och andra varor. Den sålda varans hela värde utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska reoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34.2 bli tillämpliga.

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning i momssammanhang. Se vidare avsnitt 15.3.2.

12.9.2 Växlingsvinster

Principiellt gäller att en kursvinst eller kursförlust, som uppkommer på grund av en differens mellan den valutakurs som ska tillämpas då omräkning av moms ska ske och den valutakurs som gäller då växling sker, är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Det framgår bl.a. av ett förhandsbesked år 1994 (ej överklagat).

Det kan dock förekomma att växlingsvinster närmast utgör ett led i prissättningen av framför allt varor. Särskilt för gränsbutiker uppkommer problem med växlingsvinster. Köpmännen tar emot betalning för sina varor i en utländsk valuta och räknar om den till en kurs som ofta ligger betydligt under bankernas köpkurs. Den växlingsvinst som då uppkommer är att anse som en del av ersättningen för de sålda varorna och ska därför inräknas i beskattningsunderlaget (RÅ 1986 ref. 45).

Det kan även förekomma att köpmannen inte omgående löser in den utländska valutan i bank utan avvaktar någon tid med detta och då gör ytterligare kursvinster. Skillnaden mellan bankernas köpkurs den dag som valutan erhöles och den dag då inlösen på bank sker, bör anses som en finansiell kursvinst och bör därför ej ingå i den skattepliktiga ersättningen.

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 17.3.