

Sammanställning av
huvudsaklighets- och delningsprincipen
utifrån redogörelse i
Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2012¹

Svenskt Näringsliv

Anna Sandberg Nilsson

Hussein Abdali

¹ I nedanstående tabell återfinns citat (om inte annat anges) från Skatteverkets Handledning för Mervärdesskatt 2012. Urval, rubriker och kategoriseringar är gjorda utifrån vår åsikt och bedömning.

Branschregister

Bransch	refnr.	Bransch	refnr.
Byggverksamhet		Fastighetsområdet fort.	
- Monteringsleverans av sjökabel	1	- Uthyrning av möblerat kontorsrum inkl. kontorstjänster	13
- Byggentreprenad	2	- Kontorshotells tillhandahållande av servicetjänster	14
- Fastighetsöverlåtelse i samband med byggentreprenad	3	- Arbetsplats	15
- Parkeringsystem	4	- Särskilt utrustade arbetsplatser	16
- Solpaneler	5	- Uthyrning av datorhall anpassad för hög säkerhet samt tillhandahållanden av plats i skåp för kundens datorserver	17
- Isoleringsmaterial	6	- Rörelsearrande	18
- Programmering av lås och larm i samband med installation /montering	7	- Franchising	19
- Konsultverksamhet vid byggande	8	- Städtjänster i samband med lägenhetsuthyrning	20
Fastighetsområdet		- Lokaler utrustade för vårdverksamhet	21
- Upplåtelse av lokal tillsammans med annan tjänst	9	- Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m.	22
- Loger i idrottsanläggningar	10	- Torg- och marknadsplatser	23
- Upplåtelse av sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler	11		
- Upplåtelse av lokal för teater, festvåning eller konserthus.	12		

Bransch **refnr.****Fastighetsområdet fort.**

- Tvätt- och servicehallar 24
- Arbetsplats för dator 25
- Bord- och sovplats vid datorfestival 26
- Utrymme för spelverksamhet 27
- Mötesplatser 28
- Festivaler 29
- Allframtidsupplåtelse 30
- Upplåtelse av parkeringsplatser med nära anknytning till affärslokal eller bostad. 31
- Parkeringsverksamhet samfällighetsförening 32
- Upplåtelse av båtplats i samband med rätt att disponera byggnad 33

Finansierings- och försäkringstjänster

- Kreditgivning vid varuförsäljning 34
- Tjänster hänförliga till betalningsförmedling 35
- Betal- och kreditkortstjänster 36
- Kredit- och betalkortsavgifter 37
- Indrivningstjänster 38
- Kreditgivning vid factoring 39

Bransch **refnr.****Finansierings- och försäkringstjänster fort.**

- Finansiella tjänster vid förvaltning av fordringar (skuldsanering) 40
- Förmedling eller marknadsföring av finansiella tjänster 41
- Försäljning av lagerbolag 42
- Avgifter vid försäljning av lagerbolag. 43
- Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market makertjänster 44
- Förmedling av aktier i samband med börsintroduktion och nyemission 45
- Tjänst avseende förmedling av fondandel och information 46
- Fakturaservice 47
- Självriskelimineringsavgift vid biluthyrning 48
- Försäkringstjänst biluthyrning 49
- Snöförsäkring skidarrangemang 50
- Vitvaruförsäkring i samband med försäljning av vitvaror 51
- Plusgaranti 52

Bransch **refnr.****Kultur**

- Vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt. 53
- Tillhandahållande av kartor. 54
- Följerätt (droit de suite) vid försäljning av konstverk 55
- Upplåtelse av kopior av film tillsammans med visningsrätt 56
- Utövande konstnärs prestation vid en filminspelning 57
- Tjänst som programledare, kommentator, bisittare etc. 58
- Programproduktion 59
- Musikaliska framträdanden och prisutdelning i gala 60
- Idrottsgala 61
- Musikrestaurang 62
- Festival 63
- Digital festival 64
- Entréavgift till parkanläggning med teaterverksamhet 65
- Entréavgift till inhägnad park 66
- Gemensam entréavgift för djurpark och annan anläggning 67
- Tidning med medföljande vara 68

Bransch **refnr.****Kultur forts.**

- Tryckta produkter 69
- Reklam 70
- Fotobok 71
- Tidning och DVD-skiva 72
- Tidskrift med CD-skivor 73

Resor och turism

- Resa som företas både utom och inom EU 74
- Förmedling av resa som företas både utom och inom EU 75
- Egenproducerade deltjänster vad avser resa 76
- Anslutningsbussar vid resetjänst 77
- Avskiljbara tjänster då VMB inte används 78
- Avbeställningsskydd m.m vid resetjänst 79
- Reseförsäkring vid resetjänst 80
- Hundspanssåkning samt skoter- och forsfärder 81
- Buss- och flygtransport till forsfärd 82
- Vildmarksritter 83
- Fartygstransport till fiskeplats 84

Bransch	refnr.
Resor och turism forts.	
- Turfiskebåt	85
Servicejänster	
- Konferens-arrangemang	86
- Hotellrumspriser inkl. andra tjänster	87
- Alkoholdrycker och mat	88
- Förtäring ingår i paketpris för båtresa	89
- Personbefordran inkl. förtäring	90
- Servicehus - bostadsrättsförening tillhandahåller vissa servicefunktioner.	91
- Konsert inkl. förtäring	92
- Entré till musikrestaurang	93
Sjukvård, tandvård och social omsorg	
- Försäljning av varor och tjänster som led i sjukvård	94
- Optiker	95
- Transporter i s.k. mobil sjukvård	96
- Patienthotell	97
- TV och telefon till patienter	98
- Café vid sjukhus	99
- Qigong	100

Bransch	refnr.
Sjukvård, tandvård och social omsorg forts.	
- Försäljning av varor och tjänster som led i tandvård	101
Idrott	
- Fisketur	102
- Entréavgift till badanläggning med barnpool	103
- Idrottstränarens tjänster	104
- Uthyrning av utrustning i samband med idrottslig verksamhet	105
- Kost och logi i samband med idrottslig verksamhet	106
- Försäljning av sportartiklar i samband med idrottslig verksamhet	107
- Trav- eller galopptränare	108
- Tränare och kusk är samma person	109
- Kost och logi i samband med ridläger	110
- Entréavgift till trav- och galoppbanor	111
- Entréavgift till badanläggning med barnpool	112

Bransch	refnr.
Utbildning	
- Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor. Skollunch	113
- Kompendier till studerande	114
- Kopieringskort	115
- Kost och husrum i samband med utbildning	116
Övrigt	
- Begravnings tjänster	117
- Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer	118
- Paketförsäljning	119
- Elcertifikat	120
- Registreringsavgift fordon	121

Byggverksamhet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings- principen	Motivering
1	223-226, 790	<p>Monteringsleverans av sjökabel</p> <p>Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst</p>	X		<p>(s 223) ”När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet tillhandahåller en vara tillsammans med en tjänst i form av montering eller installation ska hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel.”</p> <p>(s 790) ”För att konstatera om en sådan transaktion utgör tillhandahållande av vara eller tjänst måste det göras en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan vara avgörande vid bedömningen om ett tillhandahållande ska ses som en varuomsättning eller en omsättning av bygg- och anläggningstjänst är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader.”</p> <p>(s 225 f) ”Nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel har bedömts av Högsta förvaltningsdomstolen efter att förhandsavgörande inhämtats från EU-domstolen (C-111/05, AB NN). Målet avsåg ett överklagat förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet utgjorde en tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens dom av vilken det framgår att alla delar av den aktuella transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och att de har ett nära samband. Det vore konstlat att dela upp transaktionen och hävda att beställaren först köpt en fiberoptikkabel och därefter, av samme leverantör, köpt installationen av kabeln. Det är således fråga om en sammansatt transaktion där ett tillhandahållande ska anses underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det egentliga tillhandahållandet”...”Högsta förvaltningsdomstolen fann därvid att tillhandahållandet ska ses som leverans av vara där beskattning ska ske i Sverige till den del kabeln sträcker sig i Sverige, inom svenskt inre vatten och territorialhav (RÅ 2007 not. 164).”</p>

Byggverksamhet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
2	802-804	Byggentreprenad Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Omvänd skattskyldighet	X		<p>”Den omvända skattskyldigheten gäller endast för tillhandahållande av tjänster och inte för varuleveranser. En bygg- eller anläggningsentreprenad betraktas emellertid som ett tillhandahållande av en tjänst som även innefattar material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. För bygg och anläggningsarbeten gäller således den omvända skattskyldigheten hela omsättningen, dvs. både själva arbetet och det materiel och övriga varor som används vid arbetet. Motsvarande gäller även för övriga tjänster som omfattas av bestämmelserna.”</p> <p>”Högsta förvaltningsdomstolen har i tre mål fastslagit att ett tillhandahållande i form av en byggentreprenad eller åtagande som utgör ett led i sådana entreprenader ska bedömas som tillhandahållande av tjänst om tillhandahållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande innefattar endast leverans av varor”...”Högsta förvaltningsdomstolen fann att EU-domstolens domar C-111/05 AB NN och C-88/09 Graphic Procédé inte ger stöd för att kvalificeringen av ett sammansatt tillhandahållande som antingen vara eller tjänst kan ske enbart med hänsyn till ett bedömt värde av de ingående delarna. I stället ska samtliga omständigheter beaktas varvid det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker även bör tillmätas betydelse.” (RÅ 2010 ref. 50 I&II och RR 2010-06-23, mål nr 7153-09)</p>
3	793	Fastighetsöverlåtelse i samband med byggentreprenad Byggverksamhet Beskattningsunderlag Omvänd skattskyldighet		X	<p>”Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen exklusive mervärdesskatt (7 kap. 2 § ML). Ersättningen bestäms på grundval av vad som avtalats mellan säljare och köpare.”...” Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas bestäms beskattningsunderlaget genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML). I ett mål i kammarrätten gällande omständigheter kring fördelning av ersättning, hade ett byggbolag träffat ett entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samma avtal överlät bolaget marken till föreningen. I avtalet värderades marken till ett belopp som vida översteg det pris bolaget samma dag erlagt för marken. Samtidigt understeg ersättningen för entreprenaden den kostnad bolaget hade för entreprenaden. Skattemyndigheten godtog inte att marken samma</p>

Byggverksamhet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
					dag stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr, samtidigt som en betydande förlust uppkom på entreprenaden. Kammarrätten fann att marknadspriset på marken uppgick till det belopp som bolaget hade erlagt vid förvärvet och att endast detta belopp kunde avräknas från den totala ersättningen vid bestämmande av beskattningsunderlaget för entreprenaden (KRNG 2003-01-08, mål nr 2811-2000).”
4	804	Parkeringsystem Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Omvänd skattskyldighet	X		”Skatterättsnämnden har ansett att leverans och montering m.m. av ett parkeringsystem inom ramen för en totalentreprenad utgör en tjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Av det totala ordervärdet utgjorde ca 10 % tillhandahållande av montage- och ingenjörstjänster som tog drygt 300 timmar i anspråk att utföra. I samband med monteringen och installationen av parkeringssystemet utfördes i viss utsträckning även en konfigurering av den tekniska utrustningen så att den motsvarade beställarens behov. Av stor betydelse för bedömningen var enligt nämnden det som anförs i prop. 2005/06:130 s. 41. Där framgår att det följer av allmänna principer att en byggnads- eller anläggningsentreprenad är att betrakta som ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst som även omfattar material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten (SRN 2010-04-01, dnr 37-09/I).”
5	804	Solpaneler Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Omvänd skattskyldighet	X		”Kammarrätten har funnit att leverans och installation av ett komplett solesystem (solpaneler), i sin helhet var att betraktas som ett tillhandahållande av tjänst som kan omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (KRNS 2011-07-11, mål nr 2646-10).”
6	804-805	Isoleringsmaterial	X		”I ett förhandsbeskedsärende gällande leverans och installation av isoleringsmaterial har Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållandet inte var att bedömas som

Byggverksamhet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
		Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Omvänd skattskyldighet			leverans av vara utan som tillhandahållande av tjänst. Därmed kunde också reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn bli tillämpliga” (SRN 2008-10-07, dnr 25-07/I).
7	807, 811	Programmering av lås och larm i samband med installation /montering Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Omvänd skattskyldighet	X		”Enligt Skatteverkets uppfattning är programmering av lås och larm i samband med installation/montering normalt att anse som ett underordnat led till tjänster som avser montering/installation, och att tjänsten därmed kan omfattas av reglerna. Däremot anser Skatteverket att tjänster som enbart består i programmering av nya behörighetskort, koder eller tider i befintliga anläggningar inte ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Detsamma gäller för tjänst som avser öppning av låsta dörrar (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111).”
8	809	Konsultverksamhet vid byggande Byggverksamhet Ett eller flera tillhandahållanden Omvänd skattskyldighet Vara eller tjänst Beskattningsunderlag	X		”Arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet och projektledning vid byggande hänförs inte till byggverksamhet. För dessa tjänster gäller inte omvänd skattskyldighet. I vissa fall kan dock dessa tjänster ingå som ett underordnat led i en bygg- och anläggningstjänst, som omfattas av den omvända skattskyldighet. Detta gäller i de fall projekteringen, med tillämpning av C-349/96 Card Protection Plan, kan anses så underordnad t.ex. ett bygg och anläggningsarbete att endast en tjänst tillhandahålls som innebär ett uppdrag att utföra en byggtjänst.”

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
9	754-756	<p>Upplåtelse av lokal tillsammans med annan tjänst</p> <p>Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X	X	<p>”Det förekommer att en transaktion innefattar såväl upplåtelse av lokal som uthyrning av däri befintliga inventarier. Sådan upplåtelse bör normalt anses bestå av två skilda prestationer, av vilka den ena är skattefri och den andra skattepliktig. Beskattningsunderlaget bör i dessa fall uppdelas efter skäligen grund.”</p> <p>”Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt föreligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.”</p>
10	756	<p>Loger i idrottsanläggningar</p> <p>Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden</p>	X	X	<p>”Ett avtal som innebär att en kund har möjlighet att ta del av ett idrottsevenemang och få tillgång till en loge i en idrottsanläggning för konferensmöjligheter samt tillgång till reklamplats kan utgöra tillhandahållande av en tjänst eller flera separata tjänster. Avgörande för bedömningen är avtalets innebörd och då främst avseende vilka tillhandahållanden som ingår och hur dessa får nyttjas av kunden.”</p> <p>”Ett avtal om att hyra en loge som innefattar tillträde till idrottsevenemang innebär, med hänsyn till att logen är belägen i en idrottsanläggning, att det föreligger en efterfrågan från kunden av tillträde till idrottsliga evenemang. Om tillhandahållandet av en loge även ska anses vara en särskild tjänst avseende lokalupplåtelse, eller en underordnad tjänst, beror på avtalets innebörd. Vid bedömningen kan följande omständigheter ha avgörande betydelse.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Om kunden kan disponera logen andra tider än när det pågår idrottsevenemang i anläggningen. – Var i anläggningen logen är belägen och då särskilt om kunden kan ta del av idrottsevenemang därifrån. – Om logen, beroende på dess storlek, inredning, anläggningens faciliteter m.m., är lämplig att nyttja till annat än att se på idrottsevenemang.”

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
11	762	<p>Upplåtelse av sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler</p> <p>Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X		”Vad gäller sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler torde det i regel vara fråga om lokalupplåtelser där inslaget av anordningar är obetydligt varför sådana upplåtelser normalt undantas från skatteplikt.”
12	762	<p>Upplåtelse av lokal för teater, festvåning eller konserthus</p> <p>Fastighetsområdet Servicetjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X		”Upplåtelse av enbart lokaler för teater, festvåningar och konserthus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. När serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning får dock lokalen normalt anses underordnad serveringstjänsten.”
13	762-763	<p>Uthyrning av möblerat kontorsrum inkl. kontorstjänster</p> <p>Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X		”Skatterättsnämnden har uttalat att ett företags tillhandahållande av möblerade kontorsrum samt ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet... Skatterättsnämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de kontorstjänster som tillhandahölls mot en grundavgift inte efterfrågades i sig av förhyraren, utan fick anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstod som underordnade denna (SRN 2002-01-08).”
14	765	<p>Kontorshotells tillhandahållande av servicetjänster</p>		X	”Kammarrätten har bedömt att ett bolags tillhandahållande av servicetjänster i verksamhet med kontorshotell såsom reception, posthantering, telefon, konferens, städning m.m. åt sina hyresgäster, måste ses som flera fristående tillhandahållanden i

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			förhållande till lokaluthyrningen. Av domskälen framgick bl.a. att servicetjänsterna var omfattande och utgjorde en stor del av de totala kostnaderna för hyresgästerna samt att tjänsterna anpassats efter deras önskemål och att de därför måste anses ha efterfrågats i sig av hyresgästerna (KRNS 2008-11-21, mål nr 3782-07, 3785-07 och 3786-07).”
15	764	Arbetsplats Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar vanligen en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet. Det innebär att delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen bör tillämpas beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Exempel på sådana upplåtelse är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell.”
16	768	Särskilt utrustade arbetsplatser Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”I situationer när rätten att använda sig av särskild utrustning är det väsentliga i uthyrningen, kan tillträdet till lokalen framstå som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen i sin helhet blir skattepliktig. Detta kan vara fallet t.ex. vid upplåtelse av utrustad arbetsplats i verkstad, eller av inspelningsstudio och vid uthyrning av frisörstolar (arbetsplatser) i en frisersalong.”
17	763	Uthyrning av datorhall anpassad för hög säkerhet samt tillhandahållanden av	X		”Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, och funnit att ett bolags uthyrning av datorhall anpassad för hög säkerhet samt tillhandahållande av plats i skåp i datorhall för kundens datorserver, s.k. colocationtjänst, i sin helhet utgör en från skatteplikt undantagen upplåtelse av nyttjanderätt av fastighet. Den

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		plats i skåp för kundens datorserver Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			omständigheten att en lokal i större eller mer begränsad omfattning på olika sätt anpassats för hyrestagarens verksamhet förtar inte upplåtelsen dess mervärdesskatterättsliga karaktär av fastighetsupplåtelse. Det centrala i bolagets tillhandahållande är att tillhandahålla den aktuella lokalen. Den utrustning av olika slag som ska erbjuda en säker driftmiljö för hyresgästens servrar och andra IT-system, såsom nedgrävda fiberanslutningar, dieselaggregat för strömförsörjning m.m., ansågs inte utgöra separata, från lokalupplåtelsen skilda, tjänster (RÅ 2008 not 48).”
18	766	Rörelsearrende Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av i första hand lokalupplåtelsen anses utgöra ett hyresavtal och kan därför vara undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Om det i ett rörelsearrende ingår uthyrning av inventarier eller andra skattepliktiga tillhandahållanden såsom t.ex. upplåtelse av rättigheter (varumärke, firma m.m.), ska ersättningen normalt delas upp i en skattefri respektive en skattepliktig del.”
19	766-768, 858	Franchising Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Upplåtelse av rätten att använda affärsidé, varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster.” <u>Vår sammanfattning, ej citat:</u> Ingår verksamhetslokal i upplåtelsen ska ersättningen delas upp i en skattefri del avseende lokal och en skattepliktig del avseende övriga tjänster samt rättigheter. En delningsprincip ska alltså tillämpas. (KRNG 1997-10-17, mål nr 7705-1996, KRNG 2010-09-14, mål nr 4416-4418-09, SRN 1992-07-10, franchising, SRN 1994-11-17, arrende av bensinstation)
20	764	Städtjänster i samband med lägenhetsuthyrning		X	”EU-domstolen har funnit att städtjänster av gemensamma utrymmen inte omfattas av begreppet uthyrning av fast egendom, då städtjänsten faktureras separat i förhållande till uthyrningen av lägenheterna.

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			Domstolen pekade dels på att undantagen i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, då de innebär ett avsteg från principen om att mervärdesskatt ska utgå på varje tillhandahållande, dels att varje tillhandahållande i regel ska betraktas som separat och självständigt. Domstolen erinrade vidare om att uthyrning av fast egendom enligt mervärdesskattedirektivet kännetecknas av att en hyresvärd ger en hyresgäst rätt att, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt. Av detta följer att även om tillhandahållandet av städning av gemensamma utrymmen i en fastighet är knutet till själva nyttjandet av hyreslägenheten, omfattas inte städtjänsten med nödvändighet av begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till de särskilda omständigheter som var aktuella i detta mål, ansåg domstolen att uthyrningen och städtjänsten utgjorde två självständiga och från varandra särskiljbara transaktioner. Städtjänsten ingick därför inte i den från skatteplikt undantagna uthyrningen av fast egendom (C-572/07, RLRE Tellmer Property).”
21	764	Lokaler utrustade för vårdverksamhet Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Skatteverket anser att tillgången till särskild utrustning i samband med uthyrning av vårdlokaler inte kan vara ett underordnat led i lokalupplåtelsen, utan ska ses som ett separat tillhandahållande som är skattepliktigt. Om det utgår gemensam ersättning enligt avtalet ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna delas upp. Utöver behandlingsrum ingår tillgång till gemensamma utrymmen i uthyrningen. Rummen är utrustade med behandlingsbänkar och gemensamhetsutrymmena med tränings- och gymutrustning samt avancerad behandlingsapparatur (Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111).”
22	765	Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m. Fastighetsområdet		X	”Vid företags upplåtelse av såväl arena, eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift ljus, ljud och inredning till en arrangör av t.ex. idrotts-, konsert- och mässarrangemang anses tillgången till arenan/lokalen så central i en sådan upplåtelse att denna tjänst normalt är en självständig fastighetsupplåtelse. Således utgör denna tjänst liksom övriga tjänster självständiga prestationer för vilka

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
		Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).”
23	765	Torg- och marknadsplatser Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattnings-underlag	X	X	”Skatteverkets har redogjort för sin bedömning av i vilka fall upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Skatteverket anser att en uppdelning av beskattningsunderlaget mellan markupplåtelse och andra tjänster bör ske i de fall marken varken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller utgör ett underordnat led i tillhandahållande av annan tjänst. För att skatteplikt ska föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster (RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100).”
24	768	Tvätt- och servicehallar Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Vad gäller upplåtelse av rätt att nyttja tvätt- och servicehallar på bensinstationer får möjligheten att nyttja viss utrustning ses som överordnad lokalen. Sådana tjänster blir därför skattepliktiga.”
25	768-769	Arbetsplats för dator Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden	X		”Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att tillhandahållande av s.k. ”Sidewalk Workstation”, inte utgör omsättning av en sådan tjänst avseende upplåtelse av rätt till fastighet som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Tillhandahållande av Sidewalk Workstation innebär att en plats med bord och stol samt en persondator med uppkoppling till Internet

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Beskattningsunderlag			ställs till kunders förfogande i t.ex. trafikterminaler, caféer med flera platser. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internetuppkoppling (RÅ 2005 not. 68).”
26	769	Bord- och sovplats vid datorfestival Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att ett bolags tillhandahållande av bord- och sovplats vid en datorfestival, inte utgör en sådan fastighetsupplåtelse som är undantagen från skatteplikt. Vid datorfestivalen erbjuds deltagarna att mot inträde under fyra dagar ägna sig åt spel, kommunikation, programmering, film, musik osv. I inträdet ingår dessutom förutom bord- och sovplats även tillgång till Internetuppkoppling. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en sådan festival i huvudsak framstår som en mötesplats för datorintresserade deltagare och att dessa besöker festivalen främst för att tillsammans med andra kunna delta i de aktiviteter m.m. som erbjuds. De bord- och sovplatser som bolaget tillhandahåller framstår närmast som ett medel för detta att på bästa sätt tillhandahålla de tjänster i form av olika aktiviteter m.m. som efterfrågas av aktuella deltagare, vilka utgör en majoritet av dem som besöker festivalen. Vad bolaget tillhandahåller utgör således varken en upplåtelse av en rätt till del i en fastighet eller en sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML (RÅ 2009 not. 110).”
27	769-770	Utrymme för spelverksamhet Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Kammarrätten har funnit att upplåtelse av utrymme i restauranglokal för kasinospel är en mervärdesskattepliktig tjänst. I avtalet anges att restaurangföretaget upplåter en avgränsad del av lokalerna till kasinobolaget. Det anges dock inte någon bestämd yta av lokalen som upplåts och inte heller var i lokalen spelverksamheten ska få äga rum eller vilka rättigheter kasinobolaget har till lokalerna. Avtalet hindrar inte att restaurangföretaget upplåter lokalen för andra spelformer till andra bolag, vilket också har skett, eller för annan verksamhet så länge det inte inkräktar på kasinobolagets verksamhet. I domskälen hänvisade kammarrätten till C-275/01

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
					Sinclair Collis, och angav att överenskommelsen inte inneburit att restaurangföretaget upplåtit en hyresrätt eller annan nyttjanderätt till fastigheten. Enligt kammarrätten har överenskommelsen till övervägande del inneburit att restaurangföretaget mot ersättning gett kasinobolaget ensamrätt att bedriva spelverksamhet i restauranglokalen, vilket är en tjänst som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt (KRNJ 2005-09-07, mål nr 2945-03).”
28	770-771	Mötesplatser Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skatterättsnämnden har uttalat att en affärsverksamhet som består i att tillhandahålla tillträde till lokal (mötesplatser) och ett antal andra tjänster kopplade till detta tillhandahållande, inte utgör en sådan upplåtelse av fastighet som är undantagen från skatteplikt. Av förutsättningarna framgår bl.a. att kunderna inte kan boka en arbetsplats i förväg, att de inte är garanterade tillgång till en egen arbetsplats och att antalet kunder överstiger antalet arbetsplatser i lokalerna. Skatterättsnämnden ansåg att kunderna erhåller endast en relativt begränsad dispositionsrätt till lokalerna. Verksamheten kännetecknas mer av att ett antal tjänster av olika slag tillhandahålls än att fastighet ställs till förfogande. Även om lokalerna är en förutsättning för tillhandahållandet så är det i allt väsentligt de olika tjänsterna som kunderna efterfrågar. Tjänsterna har ett så nära samband med varandra att de objektivt sett utgör en enda odelbar transaktion och att det därför skulle vara konstlat att skilja dem åt. Det som omsätts är därför en enda tjänst som i sin helhet är skattepliktig (SRN 2011-06-10, dnr 41-10/I).”
29	770	Festivaler Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skatteverket anser att exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang såsom festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste dock ske i det enskilda fallet (RSV 1997- 12-07, dnr 11805-99/100).”

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
30	772-773	<p>Allframtidsupplåtelser</p> <p>Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>		X	<p>”...mervärdesbeskattning avseende avverkningsrätt/skogsprodukter ska ske även om beskattningen inkomstskattemässigt sker under inkomst av kapital.</p> <p>Om ersättningar för allframtidsupplåtelser således utbetalas och någon del av denna ersättning avser värdet av skogsprodukter eller skog avsedd för avverkning, ska den del som avser detta anses som en till mervärdesskatt skattepliktig omsättning. Vid beräkning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska delningsprincipen tillämpas som huvudregel. En transaktion för vilken gemensam ersättning tas ut för flera från varandra klart avskiljbara prestationer ska delas upp, om någon eller några av prestationerna är skattepliktiga medan andra är skattefria. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas ska detta bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 7 kap. 7 § ML.”</p>
31	779, 833	<p>Upplåtelse av parkeringsplatser med nära anknytning till affärslokal eller bostad</p> <p>Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X		<p>”Skatteverket anser att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal eller bostad är underordnad tillhandahållandet av lokalen/bostaden. I mervärdesskattehänseende ska då upplåtelsen av parkeringsplatsen beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden. För att en sådan nära anknytning ska föreligga krävs dels att parkeringsplatserna och lokalen/bostaden hyrs ut av samma hyresvärd, dels att parkeringsplatserna finns i samma fastighetskomplex eller annars ligger i nära anslutning till lokalen/bostaden. Det saknar då betydelse om det rör sig om en bestämd parkeringsruta eller en rättighet att utnyttja en viss parkeringsanläggning utan att en bestämd parkeringsruta är reserverad (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111).</p> <p>Skatteverket anser att kravet på avtal mellan samma parter medför att uthyrning av parkeringsplats inte kan ses som underordnat bostadsupplåtelsen när en andrahandshyresgäst hyr parkeringsplats direkt från fastighetsägaren. Motsvarande gäller i de fall en fastighetsägare har tecknat</p>

Fastighetsområdet

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
					bostadshyreskontrakt med en person men kontrakt beträffande parkeringsplats med annan person boende i samma lägenhet (Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 790481-06/111).”
32	780	Parkeringsverksamhet samfällighetsförening Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att en samfällighetsförenings uthyrning av garageplatser till boende i delägarfastigheterna är en skattepliktig omsättning av tjänster i parkeringsverksamhet. Som skäl angavs bl.a. att föreningens upplåtelse av parkeringsplatser inte är underordnad någon annan av föreningen gjord fastighetsupplåtelse och ska därför bedömas självständigt (HFD 2011 not. 75).”
33	784	Upplåtelse av båtplats i samband med rätt att disponera byggnad Fastighetsområdet Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod. I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria upplåtelse av sjöboden. I fråga om upplåtelse av sommarstuga eller dylikt där enstaka båtplats ingår i hyran behöver dock inte båtplatsen lyftas ur och beskattas då den anses utgöra ett underordnat led i den skattefria stugupplåtelsen.”

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
34	1156	Kreditgivning vid varuförsäljning Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Skatterättsnämnden har i ett förhandsbeskedsärende ansett att lån, som enligt särskilt låneavtal tillhandahölls av säljaren i samband med försäljning av vara, fick anses vara avskilt från bolagets försäljningsverksamhet. Den avgift som betalades till långivaren för dennes kostnader för avisering om räntebetalning, amortering m.m. utgjorde en kostnad för lånet och en intäkt i den undantagna utlåningsverksamheten” (SRN 2005-10-11).
35	1157-1158	Tjänster hänförliga till betalningsförmedling Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”EU-domstolen har i ett mål, prövat bl.a. hur uttrycket ”transaktioner [...] rörande [...] överföringar” ska tolkas (artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet). Enligt EU-domstolen måste de tjänster som tillhandahålls ha som verkan att medel överförs och medföra rättsliga och ekonomiska förändringar (jfr C-235/00, CSC Financial Services, punkt 26). En sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt direktivets mening bör särskiljas från tillhandahållandet av endast en materiell eller teknisk tjänst, som t.ex. att ett datasystem ställs till bankens förfogande. Bestämmelsen ska tolkas så, att verksamheter rörande överföringar och betalningar omfattar de transaktioner som utförs av en datacentral, om dessa transaktioner har en fristående karaktär och om de är specifika och väsentliga för de verksamheter som är undantagna från skatteplikt. Domstolen fastslog vidare att vid tolkningen av om undantaget är tillämpligt är det tjänstens natur som ska vara avgörande och inte att tjänsten utförs av viss typ av företag eller att det föreligger ett rättsförhållande med bankens slutliga kund (C-2/95, SDC, punkterna 38, 59, 66–68). Skatterättsnämnden har prövat frågan om undantaget är tillämpligt för tjänster som tillhandahölls av Bankgirocentralen. Med hänvisning bl.a. till C-2/95, SDC, har Skatterättsnämnden ansett att de tjänster som innefattar transfereringar av medel mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahålls i anslutning härtill utgör sådan banktjänst som omfattas av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kan utnyttja via sina terminaler. Uppdragsfakturerings ansågs däremot som en från själva betalningsförmedlingen klart

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
					<p>åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnat led i denna och vars omsättning därför inte omfattades av undantaget (SRN 1997-11-13)... Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt avsåg uppdragsfaktureringen (RÅ 1999 not. 46).</p> <p>Skatterättsnämnden har ansett att omsättning av tjänster avseende betalningsförmedling omfattades av undantaget från skatteplikt även i det fall en underentreprenör tillhandahöll dessa tjänster till sökandebolaget (SRN 2009-10-15, dnr 18-08/I).</p> <p>Kammarrätten har ansett att moment som ingår som nödvändiga led vid överföring av medel mellan konton omfattas av undantaget. Tjänster hänförliga till framställning av uppdragsblanketter, vinnarkonto, bankstatistik och registrering av konto för överskjutande skatt ansågs dock vara skattepliktiga (KRNS 2004-06-15, mål nr 4890-2000, 4891-2000, 4892-2000 och 4893-2000).”</p>
36	1158	<p>Betal- och kreditkortstjänster</p> <p>Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X	X	<p>”Skatterättsnämnden har ansett att ett åtagande att till en grupp banker sköta deras hantering av kredit- och betalkortssystem utgör en finansiell tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. I sökandens åtagande ingick bl.a. att genomföra bankkundernas korttransaktioner från auktorisation till insamling av transaktioner, överföra medel, administrera och göra avräkningar, vid fel hantera påföljande reklamationer, bedrägeribevakning, kravhantering, statistik och vissa andra tjänster. Skatterättsnämnden fann att de olika tillhandahållandena skulle ses som en enda tjänst som syftade till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna i en betalningsförmedling som banken efterfrågar (SRN 2006-06-30).</p> <p>I ett annat förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att ett bolags verksamhet avseende omsättning av tjänster till kortinnehavare av bolagets egna betalkort, såsom beviljande av krediter och möjlighet att handla mot faktura, utgjorde från skatteplikt</p>

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
					undantagna bank- och finansieringstjänster. De avgifter bolaget erhöll från de företag som var anslutna till kortet, vilka drog nytta av konceptet genom att kortinnehavarna handlade av dem, ansågs också hänförliga till den delen av bolagets verksamhet. Däremot ansågs de tjänster som bolaget tillhandahöll i form av servicefunktion till företag avseende betalningar som sker med kontokort utfärdade av utomstående kontokortsföretag utgöra skattepliktiga administrativa tjänster (SRN 2006-02-28).”
37	377, 1159	Kredit- och betalkortsavgifter Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”De avgifter som krävs av en kund när denne betalar med kredit- eller betalkort i samband med förvärv av en vara eller tjänst ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av varan eller tjänsten.”
38	379-380, 1161	Indrivningstjänster Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Skatteplikt föreligger vid utförande av inkassoupdrag för kunders räkning. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget. Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären.”
39	1163	Kreditgivning vid factoring		X	”Skatteverket anser att om det vid fakturabelåning även föreligger en kreditgivning, som inte är underordnad administrations- och indrivningstjänsten, är denna undantagen från skatteplikt och den ränta som erhålls som ersättning ska inte

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			beskattas. Detta gäller även om ränta tas ut som en minskning vid utbetalningen av det nominella kundfordringsbeloppet.”
40	1163	Finansiella tjänster vid förvaltning av fordringar (skuldsanering) Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”I ett förhandsbesked som har fastställts av Högsta förvaltningsdomstolen förvärvade ett bolag förfallna fordringar. Ett koncernbolags tjänster innebärande att för bolagets räkning föra förhandlingar med gäldenärer och även bevilja nya krediter hos bolaget bedömdes utgöra förvaltningstjänster som inte omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Eventuella inslag som i mervärdesskattehänseende var att betrakta som finansiella tjänster framstod som underordnade led i förvaltningen (RÅ 2003 not. 194).”
41	1165	Förmedling eller marknadsföring av finansiella tjänster Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Omfattningen av rådgivning i samband med förmedlingen har ingen avgörande betydelse vid bedömningen av om tillhandahållandet ska omfattas av undantaget för förmedling av värdepapper eller anses vara en marknadsföringstjänst. Skatteverket anser däremot att det är fråga om skattepliktig marknadsföringstjänst om tillhandahållaren endast informerar om de finansiella produkterna, t.ex. vid ett möte eller genom att dela ut prospekt utan att ha kännedom om kundernas identitet (Skatteverket 2011-01-26, dnr 131 695702-10/111).”
42	1165	Försäljning av lagerbolag Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Försäljning av aktier medför inte skattskyldighet. Detta innebär att försäljning av ett s.k. lagerbolag genom överlåtelse av aktierna i bolaget inte medför skattskyldighet. Skatterättsnämnden har ansett att den del av ersättningen som var hänförligt till bolagsbildningskostnader i samband med avyttring av lagerbolag inte omfattades av undantaget från skatteplikt. Nämnden ansåg att det mervärdesskatterättsligt var frågan om två tillhandahållanden. Det ena avsåg enbart överlåtelse av andelarna i

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
					<p>lagerbolaget. Det andra avsåg tjänster som innebar att kunden avlastades arbetet med att bilda bolag (SRN 2010-11-25, dnr 45-09/I).”</p> <p><u>Vår komplettering, ej citat:</u> Förhandsbeskedet har fastslagits av Högsta förvaltningsdomstolens i dom 2011-03-24 (mål nr. 7463-10).</p>
43	378-379	<p>Avgifter vid försäljning av lagerbolag</p> <p>Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>		X	<p>”Den ändringsavgift som ett bolag betalade till Bolagsverket i samband med försäljning av ett s.k. lagerbolag skulle enligt Skatterättsnämnden inte ingå i beskattningsunderlaget. Ändringsavgiften ansågs utgöra ett utlägg för den eller dem som förvärvat lagerbolaget.” (SRN 2009-07-06, dnr 42-08/I).</p>
44	1167	<p>Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market makertjänster</p> <p>Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>		X	<p>”Högsta förvaltningsdomstolen har behandlat frågan om ett bolag som, i anslutning till uppdrag att förmedla räntebärandeinstrument från emittent till placerare, vilket omfattas av undantaget från skatteplikt (jfr RÅ 2001 not. 23), även tillhandahöll tjänster som innebar att fortlöpande ange köpräntor på andrahandsmarknaden och, när bolagets eget innehav gjorde det möjligt, även angav säljräntor. Uppgifterna förmedlades av bolaget via Reutersystemet eller motsvarande informationssystem. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det förhållandet att en emittent var beredd att betala ersättning till bolaget för att bolaget upprätthöll en andrahandsmarknad inte kan anses innebära att denna ersättning utgör vederlag för bolagets skattefria omsättning av värdepapper. Tillhandahållandet ansågs inte utgöra en tjänst avseende värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Åtagandet ansågs inte heller utgöra en bank- och finansieringstjänst (RÅ 2004 ref. 100).”</p>
45	1167	<p>Förmedling av aktier i samband med börsintroduktion och nyemission</p>	X		<p>I ett förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att s.k. corporate financeverksamhet, i den del den avsåg förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission, utgör en enda tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Den så kallade corporate</p>

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			financeverksamheten innefattade ett flertal olika tjänster som hade anknytning till ett bolags finansiering (RÅ 2001 not. 23).
46	1170	Tjänst avseende förmedling av fondandel och information Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Ett bolags Internetbaserade tjänster till ett fondbolag, vilket är ett aktiebolag som fått tillstånd att utöva förvaltning av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, har bedömts av Skatterättsnämnden. Fråga var dels om tjänst rörande information skulle bedömas som en fristående tjänst, dels om tjänst rörande förmedling av fondsparares köp och försäljning (inlösen) av fondandelar skulle utgöra från skatteplikt undantagen värdepappershandel. Skatterättsnämnden bedömde informationstjänsten som en fristående tjänst som inte omfattades av något av undantagen i ML och genomförandet av förmedling av fondandelar som en från skatteplikt undantagen tjänst (SRN 2000-12-21).”
47	407	Fakturaservice Finansiella tjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags distribution av fakturor, hantering av betalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för den som fakturaservice benämnda verksamheten ska behandlas som en enda tjänst. Av motiveringen framgår följande. De olika delmomenten syftar sammantaget till att tillse att kundföretaget får betalning av sina kunder för tillhandahållna varor och tjänster. Distributionen av fakturor, hantering av inbetalningar m.m. kan således inte anses vara tillhandahållanden som efterfrågas i sig (RÅ 2006 not. 60).”
48	380-381	Självriskelimineringavgift vid biluthyrning Försäkring Ett eller flera	X		”I ett förhandsbesked var det fråga om den självriskelimineringavgift som en kund betalade en biluthyrare var skattepliktig. En biluthyrare hade tecknat en trafik- och vagnskadeförsäkring. Vid inträffad skada var kunden skyldig att ersätta biluthyraren för dennes självrisk. Genom att erlagga en självriskelimineringavgift kunde kunden avtala bort denna skyldighet. Denna självriskelimineringavgift avsåg således

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		tillhandahållanden Beskattningsunderlag			biluthyrarens egen försäkring. Nämnden ansåg att självriskelimineringssavgiften fick anses utgöra en del av ersättningen för biluthyrarens tillhandahållande av skattepliktig uthyrningstjänst (RSV/FB Im 1982:10).”
49	381	Försäkringstjänst Biluthyrning Försäkring Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Kammarrätten har uttalat att ett biluthyrningsföretags tillhandahållande av försäkringstjänster (självriskreducering, självriskeliminering och stödförsäkring) skulle anses som underordnade biluthyrningstjänsten. Kunden hade möjlighet att mot ersättning teckna avtal om dessa försäkringstjänster. Det var enligt kammarrätten uppenbart att bolagets kunder huvudsakligen efterfrågade bolagets biluthyrningstjänst. Försäkringstjänsterna efterfrågades endast som ett komplement till biluthyrningstjänsten och var endast ett medel för att på bästa sätt uppnå huvudtjänsten” (KRNS 2009-09-29, mål nr 2980–2985-09). ”Kammarrätten har även i ett annat mål uttalat att den försäkring som avsåg reduktion av självrisk vid skada (benämnd skadestörningsreducering) som kunden betalade för, i samband med hyra av bil, skulle ingå i beskattningsunderlaget för den skattepliktiga biluthyrningstjänsten” (KRNS 2010-06-07, mål nr 3903–3908-09).
50	381	Snöförsäkring skidarrangemang Försäkring Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Ett bolag tillhandahöll en s.k. snöförsäkring mot ersättning i samband med tillhandahållande av skidarrangemang. Tillhandahållandet av snöförsäkringen har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra ersättning för en kostnadskomponent i bolagets tillhandahållande av arrangemanget. Det var således inte fråga om ett separat tillhandahållande av en försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt (3 kap. 10 § ML). Kunderna hade inte någon möjlighet att avstå från snöförsäkringen. Den skada som snöförsäkringen var avsedd att täcka var en skada till följd av att bolaget inte hade möjlighet att tillhandahålla en av kunden förväntad prestation, dvs. skidåkning av viss omfattning på en viss anläggning under en viss tid. Skatterättsnämnden ansåg att åtagandet gentemot kunden närmast var av

Finansierings- och försäkringstjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
					garantikaraktär (SRN 2009-12-08, dnr 6-09/I)."
51	380	Vitvaruförsäkring i samband med försäljning av vitvaror Försäkring Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		"Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan. I samband med försäljningen av varan kunde köparen på ett särskilt formulär teckna en försäkring avseende ersättning för självrisk och eventuella värdeminskningssavdrag som köparen fick vidkännas när det försäkringsbolag, i vilket han tecknat en hemförsäkring, reglerade uppkomna skador på varan. Försäkringen ansågs vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och det var också omöjligt att förvärva varan till ett reducerat pris om något avtal om försäkring inte tecknades. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet (RÅ 2004 not. 46)."
52	381-382	Plusgaranti Försäkring Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		"Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att den ersättning som en säljare tar ut för en s.k. plusgaranti i samband med försäljning av varor och som innebär att garantitiden förlängs med fem år och som ersätter tillverkningsfel utgör ett skattepliktigt komplement till försäljningen av varan. Ersättningen skulle därmed ingå i beskattningsunderlaget för varan (HFD 2011 not. 97)."

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
53	1051-1052	<p>Vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt.</p> <p>Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>	X		<p>”När en vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90:111 s. 194 ff).</p> <p>En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exempel ett exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte en rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga natur anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Det bortses således från att en vara överläts samtidig. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighetsöverlåtelse.</p> <p>Detta synsätt överensstämmer med Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i ett mål, där en filmkopia endast ansågs var bärare av visningsrätten till filmen (RÅ 1986 ref. 178).”</p>
54	1052	<p>Tillhandahållande av kartor</p> <p>Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>		X	<p>”Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 %... För kopiering av kartor gäller däremot skattesatsen 25 %. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. Skatterättsnämnden ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 % (RÅ 1999 not. 105).”</p>
55	382	<p>Följerätt (droit de suite) vid försäljning</p>	X		<p>”En konstnär har i vissa fall rätt till ersättning s.k. följerätt, även benämnt droit de suite (26 n § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk).</p>

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		av konstverk Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			Upphovsmannen erhåller en sådan ersättning när en näringsidkare vidareförsäljer konstverket. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Det belopp som säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlagga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget såsom bikostnad för försäljningen av konstverket (prop. 1996/97:10 s. 32). Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta när förmedlingen sker i eget namn. Skatterättsnämnden har prövat frågan om ersättning för droit de suite ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i det fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). Skatterättsnämnden ansåg att ersättning avseende droit de suite ska ingå i ersättningen för konstverket och inte i ersättningen för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn (SRN 1998-12-22).”
56	1059	Upplåtelse av kopior av film tillsammans med visningsrätt Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överläts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.”
57	1059-1060	Utövande konstnärs prestation vid en filminspelning Kultur	X		”Skatteverket anser att en utövande konstnärs prestation vid en filminspelning inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överläter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning är artistens framförande underordnat visningsrätten som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. I dessa fall är det därför fråga om ett

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			skattepliktigt tillhandahållande.”
58	1061-1062	Tjänst som programledare, kommentator, bisittare etc. Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Skatteverket anser att tillhandahållande av tjänster som innebär att en person ska agera som programledare, kommentator, bisittare etc. i radio eller TV ska beskattas med 25 %. Den som tillhandahåller sådana tjänster måste i varje enskilt fall avgöra om det utöver deltagandet i programmet även finns en överlåtelse av rättigheter såsom upphovsrätt till manus eller till det program som personen deltar i. Om så är fallet ska den del av ersättningen som avser rättigheten beskattas med skattesatsen 6 %. Även om det överläts vissa upphovsrätter i samband med ett uppdrag som programledare, kommentator, bisittare etc. så kan denna rättighetsöverlåtelse aldrig vara det huvudsakliga tillhandahållandet. Det innebär att överlåtelsen av upphovsrätten till programmet eller manuset normalt inte överstiger 10 % av det totala värdet av uppdraget (Skatteverket 2011-02-09, dnr 131 40087-11/111). Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållande av programledare och producent var en sådan rättighetsupplåtelse som skulle beskattas med skattesatsen 6 %. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avsåg överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt skulle tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avsåg producent- och programledartjänster för vilka skatt skulle tas ut med 25 %” (RÅ 1999 ref. 9).
59	1062	Programproduktion Kultur	X		”Kammarrätten har prövat fråga om ersättning för programproduktion för TV var att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten. Förvaltningsrätten jämförde med ovan refererade

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			<p>RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden var olik den som rådde i rättsfallet, eftersom programledarens prestation där gick ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer.</p> <p>I förevarande mål ansåg förvaltningsrätten att bolaget hade haft ansvar för hela programproduktionen och att programmen i sig utgjorde verk vilka överläts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem. Förvaltningsrätten ansåg därför att det bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgjordes av upphovsrätt (KRNS 2001-09-28, mål nr 5052-2000).”</p>
60	1067	Musikaliska framträdanden och prisutdelning i gala Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		<p>”Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att entréavgift till musikgala skulle beskattas med 25 % mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att det var fråga om en konsertföreställning som skulle beskattas med 6 % mervärdesskatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening stod det klart att det i första hand var de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjorde tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikinslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar (RÅ 2003 ref. 24).”</p>
61	1066	Idrottsgala Kultur Ett eller flera	X		<p>”Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och ansett att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 % vid omsättning av läktarbiljetter till en idrottsgala. Enligt Skatterättsnämnden fanns det väsentliga skillnader mellan förhållandena i det aktuella ärendet och de som förelåg i rättsfallet RÅ 2003 ref. 24</p>

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		tillhandahållanden Beskattningsunderlag			(musikgala). Artistframträdandena vid idrottsgalan kunde inte, i motsats till förhållandena i nämnda rättsfall, anses utgöra tyngdpunkten i evenemanget. Denna ansågs enligt nämndens uppfattning bestå i uppmärksammandet av och belöningarna till idrottsprofilerna. Mot den bakgrunden skulle evenemanget ses som ett enda tillhandahållande som skulle bedömas som ett evenemang avseende prisutdelningar m.m. och inte som en konsert eller annan jämförlig föreställning (RÅ 2010 not. 97).”
62	1067-1068	Musikrestaurang Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skatterättsnämnden har ansett att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang utgör ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav att gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. Skatterättsnämnden ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter de tagit fasta på vid bedömningen (SRN 1992- 04-06). Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.”
63	1068-1069	Festival Kultur Ett eller flera	X	X	”Kammarrätten har i ett mål ansett att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		tillhandahållanden Beskattningsunderlag			<p>tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg kammarrätten att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet” (KRSU 1996-03-20, mål nr 5401-1994).</p> <p>”När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna. När uppdelningsprincipen ska tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena. Det är dock alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.” (RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212).</p>
64	406	Digital festival Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	<p>”Kammarrätten ansåg att en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle ske avseende entrébiljetter till en digital festival. Det ansågs inte osannolikt att deltagarna kunde efterfråga endast vissa tjänster såsom konserter, filmvisning och scenuppträdande utan att efterfråga någon typ av datoraktivitet (KRNS 2011-09-08, mål nr 4250-10).”</p>
65	405- 405	Entréavgift till parkanläggning med teaterverksamhet Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	<p>”Kammarrätten har uttalat att en uppdelning av beskattningsunderlaget avseende entréavgift till en park skulle ske. Parken var uppbyggd av olika miljöer tagna ur Astrid Lindgrens berättelser. Kammarrätten ansåg att besökarna inte enbart efterfrågade teaterverksamhet (6 %) utan även de övriga attraktionerna (25 %) parken erbjöd. I det aktuella fallet ansågs 50 % av ersättningen för entréavgift vara hänförlig till teaterverksamheten” (KRNJ 2009-01-21, mål nr 1919–1922-08).</p> <p>”Kammarrätten har i ett annat fall konstaterat att uppdelning skulle ske av beskattningsunderlaget. Kammarrätten ansåg att teaterverksamheten utgjorde en klart avskiljbar prestation i förhållande till de övriga tjänster som bolaget tillhandahöll besökarna (KRNS 2009-09-17, mål nr 8564-08).”</p>

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
66	1068	Entréavgift till inhägnad park Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skatterättsnämnden har bedömt i fråga om en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförliga föreställningar enligt ML. Nämnden fann att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen (SRN 1995-05-12).”
67	1071	Gemensam entréavgift för djurpark och annan anläggning Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Om entréavgiften innefattar tillträde såväl till djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående skatten. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående skatten.”
68	446-447	Tidning med medföljande vara Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Skatteverket anser att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % så bör normalt en uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat. Under vissa omständigheter bör det dock kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att mervärdesskatt ska kunna tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.” <u>Vår sammanfattning, ej citat:</u> 1. varan ska i allt väsentligt medfölja som en marknadsföringsåtgärd, 2. varan får inte medföra att försäljningspriset på tidningen höjs eller ett separat pris

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
					tas ut. 3. kostnaden för varan ska vara så låg att den får anses vara försumbar del av tillhandahållandet.
69	125	Tryckta produkter Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses om omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens dom i målet C-88/09, Graphic Procédé. Detta gäller i det fall framställningen, dvs. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen. Om tillhandahållandet inte enbart består av själva mångfaldigandet av produkten utan det dessutom finns tilläggstjänster kan hela tillhandahållandet anses vara ett tillhandahållande av tjänster. För att så ska vara fallet ska kunden efterfråga både mångfaldigandet och tilläggstjänsterna men det är tilläggstjänsterna som kunden i huvudsak efterfrågar. Tilläggstjänsterna ska således vara huvudsakliga i förhållande till varorna (dvs. tryckningen) för att det ska kunna vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tjänsternas betydelse för köparen, i vilken omfattning köparens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111).”
70	441	Reklam Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”En förutsättning för att en bok, en broschyr, ett häfte och övriga uppräknade tryckta alster eller ett program och en katalog som kan omfattas av den reducerade skattesatsen är att varan inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam... Om innehållet i den tryckta produkten till minst 75 % utgörs av reklam anser Skatteverket att denna huvudsakligen är ägnad åt reklam (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111).”
71	443	Fotobok Kultur	X		”Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att ett tillhandahållande bestående av dels datorprogram för att utforma en fotobok liksom tryckning och bindning av densamma utgjorde en sammansatt transaktion. Enligt domstolens mening framstod

Kultur

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
		Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			slutprodukten, den fysiska fotoboken som mer betydelsefull för att tillgodose kundernas behov än tillgången till datorprogrammet. Detta tillsammans med att materialkostnaden storlek (60–80 %) av den totala framställningskostnaden gjorde att den sammansatta transaktionen bedömdes som en leverans av en vara. Slutprodukten, som har samma form och utseende som en bok och som enligt allmänt språkbruk betecknas som en bok, ansågs vara en bok även om kunden själv producerat innehållet i boken. Tillhandahållandet av fotoboken omfattas därför av den reducerade skattesatsen (HFD 2011 not. 66).”
72	447	Tidning och DVD-skiva Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	” Ett bolag som säljer tidningar erbjuder tidningsköpare att köpa en DVD-skiva för viss summa i samband med tidningsköp. DVD-skivorna kan inte köpas separat. SRN ansåg att det förhållandet att en förutsättning för rätten att få köpa DVD-skivan är att ett köp av tidning sker inte innebär att tillhandahållandet av tidning och skiva ska ses som ett enda tillhandahållande. Tillhandahållandet av DVD-skivan ska beskattas med normalskattesatsen 25 % (SRN 2007-06-20).”
73	446	Tidskrift med CD-skivor Kultur Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (ca 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (ca 50–59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran (SRN 2002-05-03).

Resor och turism

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
74	1121	Resa som företas både utom och inom EU Resor och turism Beskattningsland VMB Beskattningsunderlag		X	”Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EU, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EU anses omsatt utomlands. Trots att en resetjänst beskrivs som en enda tjänst, är således en del av resetjänsten i dessa fall omsatt inom landet och en del omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).”
75	1124-1125	Förmedling av resa som företas både utom och inom EU Resor och turism Beskattningsland Beskattningsunderlag	X		”Skatteverket gör den bedömningen att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands.”
76	1109	Egenproducerade deltjänster vad avser resa Resor och turism Ett eller flera tillhandahållanden VMB Beskattningsunderlag		X	”Hur beskattning ska ske av en resa som både består av tjänster som reseföretaget förvärfvar från andra näringsidkare och av tjänster som är egenproducerade, framgår varken av ML eller av mervärdesskattedirektivet. Denna fråga har behandlats av EU-domstolen. I det målet bestod resepaketens del av hotellvistelse i researrangörens eget hotell i England, dels av busstransporter till hotellet från ett antal orter i andra delar av England. Hotellägaren förvärvade busstransporterna från andra näringsidkare. EU-domstolen ansåg att marginalmetoden endast skulle tillämpas på de inköpta tjänsterna (Förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin).”
77	1123	Anslutningsbussar vid resetjänst Resor och turism		X	”Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende fastställt att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet ska tillämpa vinstmarginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning

Resor och turism

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
		Ett eller flera tillhandahållanden VMB Beskattningsunderlag			var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredjeland. Därigenom var själva kryssningsdelen av resetjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands (RÅ 2001 not. 66).”
78	1127	Avskiljbara tjänster då VMB inte används Resor och turism Beskattningsland Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får reseföretaget tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML (9 b kap. 6 § ML). I så fall gäller även ML:s allmänna bestämmelser avseende reseföretagets avdragsrätt... Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och restaurang- och cateringtjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om skatteplikt, omsättningsland och skattesats.”
79	1111	Avbeställningsskydd m.m vid resetjänst Resor och turism Ett eller flera tillhandahållanden VMB Beskattningsunderlag	X		”Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.”
80	1111-1112	Reseförsäkring vid resetjänst		X	”En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären,

Resor och turism

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Resor och turism Ett eller flera tillhandahållanden VMB Beskattningsunderlag			dvs. att resenären är försäkringstagare.”
81	453-454	Hundspansåkning samt skoter- och forsfärder Resor och turism Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag Skattesats	X		”Skatterättsnämnden har bedömt frågan om hundspansåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransport. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skoterfärderna ansågs inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspansåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats” (SRN 1995-06-08).
82	453-454	Buss- och flygtransport till forsfärd Resor och turism Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Skatterättsnämnden har bedömt frågan om hundspansåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransport. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna... Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet (SRN 1995-06-08).”
83	454	Vildmarksritter Resor och turism Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Kammarrätten har ansett att vildmarksritterna inte är att anse som personbefordran utan ska beskattas med 25 %. Det anges bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fäbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna innehållsmässigt till stor del får anses bestå av upplevelse av spänning och äventyr, att transportmomentet är av underordnad betydelse och att ritterna därför inte är att

Resor och turism

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
					anse som personbefordran. Beskattningen ska ske med 25 % med en uppdelning för mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen (KRSU 1999-09-02, mål nr 1476-1998).”
84	455	Fartygstransport till fiskeplats Resor och turism Beskattningsland Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skatterättsnämnden har ansett att fartygstransport av passagerare till olika fiskeplatser utgör personbefordran. Passagerare transporterades till olika fiskeplatser som ofta låg långt ute till havs. Kunden valde destinationen i samband med bokningen och priset för transporten var beroende av avståndet till den valda destinationsplatsen. Vissa förflyttningar med fartyget skedde också på fiskeplatserna. Passagerarna fiskade med egen utrustning utan någon hjälp från besättningen. Någon servering eller annat tillhandahållande förekom inte. Bolagets kostnader avsåg helt och hållet fartyget med besättning. Nämnden ansåg inte att resemomentet var av underordnad betydelse, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen (SRN 2004-10-05).”
85	455	Turfiskebåt Resor och turism Beskattningsland Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Betaling för att få följa med en turfiskebåt utgör enligt Skatteverkets mening en sådan personbefordran som ska beskattas med skattesatsen 6 %. Den ersättning som betalas vid försäljning och uthyrning av fiskeutrustning samt för tillhandahållande av en restaurangtjänst ska beskattas med 25 % [numera 12 % på restaurangtjänster]. Även skattesatsen 12 % kan bli aktuell vid försäljning av livsmedel som godis, kaffe, kakor och läsk som sker ombord på båten. Om ersättningen för dessa tillhandahållanden tas ut i form av ett paketpris ska beskattningsunderlaget delas upp på respektive del såsom båttur, hyra av utrustning och restaurangtjänst.(Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).”

Servicetjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighetsprincipen	Delningsprincipen	Motivering
86	770	Konferensarrangemang Servicetjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	<p>”Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende funnit att ett s.k. sammansatt konferensarrangemang, som tillhandahålls av den som inte bedriver hotellrörelse, i sin helhet utgör en skattepliktig omsättning och att beskattning ska ske med 25 %. I det fall som prövades erbjuds konferensdeltagarna ett stort antal tjänster utöver den relativt begränsade dispositionsrätten till de lokaler där konferensen hålls. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att lokalupplåtelsen i ett sådant sammansatt konferensarrangemang endast är ett medel att på bästa sätt kunna tillhandahålla kunden den efterfrågade tjänsten avseende arrangemangen (RÅ 2007 ref. 33).</p> <p>Skatteverket anser att den som upplåter en konferenslokal och utöver lokalen samtidigt erbjuder kunden andra tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Exempel på vad kunden där minst har tillgång till är personal, som kan bistå kunden med administrativa göromål, teknisk utrustning såsom bl.a. AV-utrustning och olika slag av förtäring såsom förfriskningar, kaffe och måltider. Skatt ska då tas ut med 25 % oavsett om tjänsten tillhandahålls av någon som även erbjuder logi eller inte. Logi ska dock beskattas för sig och inte som en del av konferensarrangemanget. Detsamma gäller för resor och andra tjänster som inte normalt ingår i ett konferensarrangemang. Den som upplåter lokal utan att samtidigt erbjuda kunden normala kringtjänster för ett konferensarrangemang tillhandahåller en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse (Skatteverket 2007-09-28, dnr 131 542246-07/111).”</p> <p><u>Vår komplettering, ej citat:</u> Se också Skatteverkets ställningstagande 2012-03-29, dnr 131 193650-12/111</p>
87	773	Hotellrumspriser inkl. andra tjänster	X		<p>”Hotelltjänster bör omfatta, förutom själva rumsuthyrningen, även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu</p>

Servicetjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighetsprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Serveringstjänster m.m. Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			samt tvätt.”
88	1089-1090	Alkoholdrycker och mat Servicetjänster Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”I de fall gemensamt pris tas ut för en tjänst i vilket ingår både mat och spritdrycker, vin och starköl blir det dock nödvändigt att göra en uppdelning av beskattningsunderlaget. Hur en sådan uppdelning ska göras i det enskilda fallet måste avgöras från fall till fall och får i sista hand bli en fråga för rättstillämpningen (prop. 2011/12:1 s. 270).”
89	1092	Förtäring ingår i paketpris för båtresa Serveringstjänster m.m Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt har bedömts i ett förhandsbesked. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med 12 % som motsvarade skattesatsen för hotellrumsuthyrning och den skattesats som då även gällde för personbefordran. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatt skulle tas ut med 21 %, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen (SRN 1994-06-23).”
90	1092	Personbefordran inkl. förtäring	X	X	”Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske. Skatteverket anser att en uppdelning inte behöver göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag

Servicetjänster

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighetsprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Serveringstjänster m.m Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			”som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.”
91	1092- 1093	Servicehus- Bostadsrättsförening tillhandahåller vissa servicefunktioner Serveringstjänster m.m Ett eller flera tillhandahållanden. Beskattningsunderlag	X		”Kammarrätten har ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Kammarrätten – liksom skattemyndigheten och länsrätten – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. Kammarrätten ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten (KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998).”
92	1091	Konsert inkl. förtäring Serveringstjänster m.m Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Vid gemensam ersättning för restaurang- eller cateringtjänst och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska mervärdesskatt för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.”
93	1056, 1091	Entré till musikrestaurang Serveringstjänster m.m Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Beskattningsunderlag		X	”Frågan hur en musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har bedömts i ett förhandsbesked 1992. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. Skatterättsnämnden uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgjorde något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 %. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.”

Sjukvård, tandvård och social omsorg

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
94	960-961	Försäljning av varor och tjänster som led i sjukvård Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Beskattningsunderlag	X		”Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning. Undantaget från skatteplikt gäller däremot inte för omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel som omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvården (3 kap. 4 § tredje stycket ML). En förutsättning för skattefrihet för varor och tjänster som omsätts som ett led i sjukvården är att tillhandahållandet av dessa sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller sjukvården.”
95	406, 961	Optiker Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Vara eller tjänst Beskattningsunderlag	X		”Skatteverket anser att refraktionsanpassningstjänster, dvs. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 2000- 02-16, dnr 1155-99/120).”
96	961	Transporter i s.k. mobil sjukvård	X		”Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, som gällde ett bolag som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och köpte in transporttjänster utifrån. Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolaget i sin helhet

Sjukvård, tandvård och social omsorg

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
		Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt (RÅ 1996 ref. 74).”
97	961	Patienthotell Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare. Skattefriheten omfattar inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig. Likaså utgör annan rumsuthyrning vid patienthotell skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.”
98	961-962	TV och telefon till patienter Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”EU-domstolen har behandlat en fråga som gällde tolkningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner nära knutna till sjukvård enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterade att det i princip inte kan anses vara fråga om transaktioner som är nära knutna till sjukvård i den mening som avses i bestämmelsen i direktivet när sådana juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefontjänster och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare. Enligt domstolen kan bedömningen bli en annan endast om tjänsterna är väsentliga för att uppnå de behandlingsmål som eftersträvas med sjukvården och syftet med tillhandahållandet inte är att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (C 394/04, Ygeia).”

Sjukvård, tandvård och social omsorg

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
99	962	Café vid sjukhus Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållanden från ett café vid sjukhus inte är ett led i sjukvården. Det saknade därmed betydelse att sjukhusets patienter själva skulle delta i caféverksamheten (SRN 1995-10-16).”
100	962	Qigong Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att qigong kunde utgöra sjukvård när den ingick som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrevs av legitimerad sjukgymnast i sökandebolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och omfattas därmed inte av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjöds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnades av bolaget men leddes av en utomstående danspedagog, som ersattes av bolaget för sina tjänster (RÅ 2003 ref. 5).”
101	964-965	Försäljning av varor och tjänster som led i tandvård Sjukvård, tandvård, social omsorg Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av plast, porslin eller amalgam. Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.”

Idrott

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
102	405, 455	Fisketur Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Betaling för att få följa med en turfiskebåt utgör enligt Skatteverkets mening en sådan personbefordran som ska beskattas med skattesatsen 6 %. Den ersättning som betalas vid försäljning och uthyrning av fiskeutrustning samt för tillhandahållande av en restaurangtjänst ska beskattas med 25 % [numera 12 % för restaurangtjänst]... Om ersättningen för dessa tillhandahållanden tas ut i form av ett paketpris ska beskattningsunderlaget delas upp på respektive del såsom båttur, hyra av utrustning och restaurangtjänst.(Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).
103	993	Entréavgift till badanläggning med barnpool Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Ett bolag bedrev en anläggning som innehöll ett s.k. äventyrsbad med olika attraktioner, en barnpool och två simbassänger. Barnpoolen var inte lämplig för simning. Två olika entrépriser tillämpades. Det lägre priset gav besökaren rätt att röra sig fritt inom området men fick enbart utnyttja barnpoolen och de två simbassängerna. Det högre priset gav besökaren rätt att utnyttja även övriga anordningar. Frågan i ärendet gällde om det lägre entrépriset gav besökaren rätt att utöva idrottslig verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att tillträde till en badanläggning med rätt att enbart utnyttja två simbassänger och en barnpool utgör två tillhandahållanden. Det var fråga om två typer av aktiviteter som sedda var för sig var av olika slag och där utnyttjandet av simbassängerna till sin karaktär utgjorde sport eller idrott medan användandet av barnpoolen utgjorde en förströelse- eller nöjesattraktion för barn (SRN2009-03-26, dnr 5-08/I).”
104	997-998	Idrottstränarens tjänster Idrott	X	X	”Skatteverket anser att en tjänst som tillhandahålls av en idrottstränare utgör en idrottstjänst endast i det fall tjänsten innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott...

Idrott

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
		Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag			En tränare eller coach kan tillhandahålla andra tjänster än instruktioner vid idrottsutövning t.ex. mental träning eller kostrådgivning. Sådana tjänster är inte idrottstjänster. Det kan dock i vissa fall anses underordnade idrottstjänsten och därmed ingå i beskattningsunderlaget för idrottstjänsten. Det gäller exempelvis när en tränare i samband med träningen ger råd om lämplig kost eller när mental träning ingår som ett moment i den fysiska träningen” (Skatteverket 2008- 07-02, dnr 131 402676-08/111).
105	1001	Uthyrning av utrustning i samband med idrottslig verksamhet Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”... sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 %.”
106	1001-1002	Kost och logi i samband med idrottslig verksamhet Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 % tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att mervärdesskatten kan beräknas separat för kost respektive logi. Kammarrätten har funnit att ett bolags tillhandahållande av kost och logi ska betraktas som separata tjänster som ska skiljas från bolagets tillhandahållande av ridundervisning (KRNG 2006-02-22, mål nr 3694-04).”

Idrott

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
107	1002	Försäljning av sportartiklar i samband med idrottslig verksamhet Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.”
108	1012	Trav- eller galopptränare Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”En trav- eller galopptränares uppgift är att på bästa sätt träna sina hästägares hästar så att de kan prestera på bästa sätt vid viss tidpunkt. Detta är en enda tjänst som tränaren tillhandahåller åt hästägaren även om ersättningen för denna tjänst delas upp i två olika ersättningsformer, dels en fast del, dels en rörlig del beroende på eventuella vinstpengar från tävlingar.”
109	1012	Tränare och kusk är samma person Idrott Omsättningsland Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”När det är tränaren själv som kör hästen på tävling ska denna tjänst bedömas som underordnad tränartjänsten. Det innebär att hela tränarens tillhandahållande ska ses som en tränartjänst som omfattas av huvudregeln även om det i det huvudsakliga tillhandahållandet finns en deljänst som skulle kunna omfattas av en annan bestämmelse (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).”

Idrott

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
110	778, 1001	Kost och logi i samband med ridläger Idrott Utbildning Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Ridutbildning hänförs till idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (prop. 1996/97:10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.”
111	1013-1014	Entréavgift till trav- och galoppbanor Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i mervärdesskattehänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i mervärdesskattehänseende... Entréavgiften är den ersättning som besökaren erlagger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Entréavgifter är därför skattepliktiga omsättningar och bör i sin helhet anses hänförliga till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift, spelinsats, för detta.”
112	993	Entréavgift till badanläggning med barnpool Idrott Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Ett bolag bedrev en anläggning som innehöll ett s.k. äventyrsbad med olika attraktioner, en barnpool och två simbassänger. Barnpoolen var inte lämplig för simning. Två olika entrépriser tillämpades. Det lägre priset gav besökaren rätt att röra sig fritt inom området men fick enbart utnyttja barnpoolen och de två simbassängerna. Det högre priset gav besökaren rätt att utnyttja även övriga anordningar. Frågan i ärendet gällde om det lägre entrépriset gav besökaren rätt att utöva idrottslig verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att tillträde till en badanläggning med rätt att enbart utnyttja två simbassänger och en barnpool utgör två tillhandahållanden. Det var fråga om två typer av aktiviteter som sedda var för sig

Idrott

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
					var av olika slag och där utnyttjandet av simbassängerna till sin karaktär utgjorde sport eller idrott medan användandet av barnpoolen utgjorde en förströelse- eller nöjesattraktion för barn (SRN2009-03-26, dnr 5-08/I).”

Utbildning

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
113	776, 987	Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor. Skollunch Utbildning Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Tillhandahållandet av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor samt skollunch i skolans matsal anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denne. En förutsättning är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.”
114	986	Kompendier till studerande Utbildning Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Skatterättsnämnden har ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildning. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. Enligt nämndens mening är en grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den (SRN 1999-04-16). Skatterättsnämnden har ansett att en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte var undantagen från skatteplikt. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget för utbildning (SRN 1999-04-16).”

Utbildning

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delningsprincipen	Motivering
115	986-987	Kopieringskort Utbildning Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Kammarrätten har ansett att ett universitets tillhandahållande av kopieringstjänster och kopieringskort måste ses som separata tjänster och inte kan anses utgöra ett led i den skattebefriade utbildningen (KRNG 2007-05-29, mål nr 504-505-06).”
116	987	Kost och husrum i samband med utbildning Utbildning Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor betraktas som ett led i utbildningen. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.”

Övrigt

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
117	405, 428	Begravnings tjänster Beskattningsland Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag		X	”Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravningar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar (RÅ 2003 ref. 90).”
118	376, 405	Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget. I det fall den underliggande varan är skattepliktig ska således också t.ex. fraktkostnad ingå i beskattningsunderlaget för den omsatta varan. Allt under förutsättning att säljaren debiterar köparen för den tillkommande fraktkostnaden (RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120).”
119	406	Paketförsäljning Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X	X	”Skatteverket anser 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 alkoholfri cider (skattesats 12 %) och två glas (skattesats 25 %). En förutsättning är att säljaren tillämpar en enhetlig skattesats och därvid använder den högsta skattesatsen på de varor som ingår i förpackningen. Med mindre belopp avses i detta sammanhang belopp som inte överstiger 500 kr inklusive mervärdesskatt (RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120).”
120	406	Elcertifikat Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag	X		”Ersättning som elleverantör tar ut av elanvändare i samband med tillhandahållande av el – på grund av kvotplikt som ålagts denne genom införandet av ett system för elcertifikat enligt lag (2011:1200) om elcertifikat – ska ingå i beskattningsunderlaget för elleveransen. Hanteringen av kvotplikten anses underordnad elleveransen (RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100).”

Övrigt

Ref nr	Sidnr	Frågeställning	Huvudsaklighet sprincipen	Delnings-principen	Motivering
121	378	<p>Registreringsavgift fordon</p> <p>Ett eller flera tillhandahållanden Beskattningsunderlag</p>		X	<p>”EU-domstolen har tagit ställning till frågan om en registreringsavgift för ett fordon, som säljaren av fordonet hade erlagt före leveransen, skulle ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av fordonet enligt artikel 78 första stycket led a i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade att då registreringsavgiften hade erlagts av säljaren på grund av kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon till kunden, som var registrerat i kundens namn, skulle avgiften när den fakturerades kunden betraktas som ersättning för de utlägg som säljaren hade haft i kundens namn och för dennes räkning. Det var således inte fråga om en ersättning för överlåtelsen av fordonet. I detta fall erlade säljaren registreringsavgiften inom ramen för köpekontraktet innan fordonet levererats. Det innebar enligt EU-domstolen att säljaren inte gjorde det i eget intresse utan i kundens intresse. Visserligen var säljaren ansvarig gentemot de behöriga myndigheterna för att registreringsavgiften betalades men det var den kund som köpte fordonet som var avgiftsskyldig då säljaren sedan krävde tillbaka det utlagda beloppet av kunden. Registreringsavgiften ansågs därmed inte utgöra en sådan avgift som skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-98/05, De Danske Bilimportörer).”</p>

Förkortningar

HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)
KR	Kammarrätten
RR	Regeringsrätten (numera Högsta Förvaltningsdomstolen)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SRN	Skatterättsnämnden