Del 2

6. Skattskyldighet – en analys

6.1 Översikt

I avsnitten 1.1–1.1.5 redogjordes, med utgångspunkt i ett enkelt praktikfall (Mor Sveas Borstbinderi), översiktligt för de fem rekvisit som ingår i begreppet skattskyldighet. 1. Borstbinderi*verksamheten* antogs uppfylla förutsättningarna (varaktighet, självständighet och vinstsyfte) för att näringsverksamhet skulle anses föreligga inkomstskattemässigt; därmed var den också 2. *yrkesmässig* enligt momslagen. Momsskyldighet uppkommer därför när Svea säljer 3. (*omsättning*) 4. *momspliktiga varor* (borstar) 5. *i* verksamheten.

Momsskyldighet uppkommer således genom att en omsättning av minst en momspliktig (skattepliktig) vara eller tjänst sker *i* en yrkesmässig verksamhet. Detta är huvudfallet av skattskyldighet.

Nedan skall närmare redogöras för vad som avses med skattepliktig vara och skattepliktig tjänst (avsnitten under 6.2), yrkesmässigheten (avsnitten 6.3.1–6.3.3) och omsättning (avsnitten under 6.4). Rekvisitet ”i” har redogjorts för i avsnitt 1.1.5 och berörs ytterligare i avsnitt 6.3.4. Verksamhetsbegreppet tas särskilt upp i avsnitten 6.2.8.1, 6.3.4, 6.3.4.1 och 8.1.

I avsnitten 6.5.1–6.5.3.1 tar jag upp ”specialfallen” av skattskyldighet.

Genom kopplingen till inkomstskattens begrepp näringsverksamhet, kan momsen – i huvudsak – sägas ha en med inkomstskatten gemensam beskattningsram. Emellertid innebär momsens speciella begreppsvärld, att sådana skillnader i förhållande till inkomstskatten ofta föreligger att man ibland kan tala om en utvidgning, men även i flertalet fall om en inskränkning, av området för beskattning. Momsens respektive inkomstskattens beskattningsområden sammanfaller alltså långtifrån alltid.

6.2 Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst

6.2.1 Allmänt

I avsnitt 1.1.1 redogjordes för definitionerna av vad som avses med varor respektive tjänster i momssammanhang. I dag gäller en i princip generell momsplikt (skatteplikt) för såväl varor som tjänster, med undantagen särskilt angivna i lagen.[88] På tjänsteområdet finns alltså inte längre några s.k. tysta undantag. Tjänsterna kan dessutom numera sägas vara momspliktiga i sig.[89] Exempelvis uthyrning är numera en tjänst som i sig är momspliktig även om den avser en momsfri vara; uthyrning av fastighet är dock som huvudregel momsfritt genom undantag som stipuleras i lagen.

Logiken i dag – med tillägg av att gas, värme, kyla och elektrisk kraft redan i lagen särskilt anges som varor – är följande när man skall bedöma frågan om objektet varöver förfogande sker är momspliktigt eller ej.

1a. Är objektet ett ting, ett "föremål", får man fråga sig om det utgör fastighet.
- Blir svaret på denna fråga ja, kan "föremålet" inte anses momspliktigt, eftersom fastighet inte utgör vara.
- Blir svaret nej, kan man konstatera att det är fråga om en vara enligt momslagen. Då får man alltså gå vidare i sin undersökning.

1b. Undantas varan från momsplikt enligt momslagen?
- Blir svaret ja, är varan momsfri.
- Blir svaret nej, är varan alltså momspliktig (och därmed kan skattskyldighet till moms uppkomma, om även övriga rekvisit härför är uppfyllda).

2a. Är objektet varken fastighet eller vara är det alltså, med momslagens nuvarande definition, fråga om en tjänst, förutsatt att den kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet (jfr avsnitt 6.2.1.1). Observera att tjänsten kan avse en vara eller en fastighet, t.ex. kan det vara fråga om nyttjanderätt till fastighet.

2b. Undantas tjänsten i fråga från momsplikt enligt momslagen?
- Ett jakande svar medför att tjänsten är momsfri.
- Ett nekande svar medför att tjänsten är momspliktig.

För att beskriva omfattningen av skatteplikten på varu- respektive tjänsteområdet, kan alltså undantagen först räknas upp; de varor och tjänster som inte uppräknas är således momspliktiga. Nedan har jag i en schematisk översikt försökt att illustrera detta för de områden i samhällslivet där undantag förekommer. På vänstersidan anger jag de flesta undantagen från momsplikt. Varor och tjänster som inte undantas enligt vänstersidan, eller som inte undantas enligt respektive avsnitt enligt hänvisningarna där, är alltså momspliktiga. Högersidan i den schematiska översikten illustrerar momsplikten och kan sägas innehålla oändligt många varor och tjänster. På högersidan anges – för att markera gränsdragningen mot undantagen – några exempel på momspliktiga varor och tjänster inom varje område. Inom parentes anges numret på det avsnitt nedan i vilket respektive område särskilt behandlas. Dessförinnan skall emellertid i avsnitt 6.2.1.1 en systematisk och övergripande utredning angående vad som avses med fastighet, vara respektive tjänst företas. Exempel ges därvid på momspliktiga företeelser och jag tar även upp betydelsen av att en företeelse bedöms som det ena eller andra: att ett tillhandahållande bedöms som tjänst i stället för vara kan ha betydelse t.ex. för köparens avdragsrätt.

Lägg vid läsningen särskilt två saker på minnet i de fall hänvisning sker till RSVs rekommendationer (äldre benämning anvisningar). För det första är de inte lag eller uttryck för rättspraxis. RSV uttrycker självt i rekommendationen på fastighetsområdet reservation för framtida rättsutveckling (jfr avsnitt 6.2.2.6). Emellertid är det en fördel att veta vad RSV anser i en viss fråga. Om det är till den skattskyldiges fördel behöver man alltså inte diskutera vidare på regional nivå. Skattemyndigheterna är nämligen skyldiga att följa RSVs rekommendationer ex officio (så länge de inte strider mot gällande lag). Det andra är att även "gamla" anvisningar från RSV (eller Riksskattenämnden, RSN), vilka inte upphävts genom åtminstone ny rekommendation, fortfarande gäller – under förutsättning givetvis att gällande rätt är oförändrad på det område som regleras i anvisningen. Ett exempel på detta är övergångsbestämmelserna från 1986 på patentområdet (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1).

Schematisk översikt

UNDANTAG

Fastighetsområdet (6.2.1.1, 6.2.2–6.2.2.6)
Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitut eller annan rättighet till fastighet eller del därav. Även gas, vatten, el och värme som tillhandahålls som ett led i fastighetsupplåtelsen undantas, liksom naturrustning för radio/TV.

Kultur/nöjen/rättigheter (6.2.3)
Överlåtelse av bildkonst som ägs av konstnären eller dennes dödsbo; biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet. Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter enligt lag om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Konsult/finans/försäkring (6.2.4)
Bank-/finanstjänster, värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet. Försäkring.

Kommunikation/info/media (6.2.5)
Radio/TV, om finansiering genom licensavgifter eller statsanslag. Postens brevbefordran. Allmänna nyhetstidningar, vissa periodiska publikationer.

Vård (6.2.6)
Sjuk-/tandvård samt i huvudsak vård som berättigar till sjukvårdsersättning och även vård som tillhandahålles av särskilt legitimerad.
Social omsorg (äldrevård, barnomsorg etc). Receptbelagda läkemedel.

Utbildning (6.2.7)
Utbildning undantas om: 1. presentationen är undervisande och systematisk, 2. ämnet inte är alltför allmänt, 3. förhållanden som belyses utgör integrerad del av studieprogram och 4. studenten är aktiv för att erhålla viss kompetensnivå.

Övrigt (6.2.8 och 6.2.8.1)
Bland annat överlåtelse av lager, inventarier eller annan tillgång i samband med överlåtelse av hela rörelsen eller del därav; frimärken, sedlar och mynt som samlarobjekt; gravöppning/-skötsel samt spel, lotterier, vadhållning.

Schematisk översikt
UNDANTAG

Fastighetsområdet (6.2.1.1, 6.2.2–6.2.2.6)
Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitut eller annan rättighet till fastighet eller del därav. Även gas, vatten, el och värme som tillhandahålls som ett led i fastighetsupplåtelsen undantas, liksom naturrustning för radio/TV.

Kultur/nöjen/rättigheter (6.2.3)
Överlåtelse av bildkonst som ägs av konstnären eller dennes dödsbo; biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet. Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter enligt lag om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Konsult/finans/försäkring (6.2.4)
Bank-/finanstjänster, värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet. Försäkring.

Kommunikation/info/media (6.2.5)
Radio/TV, om finansiering genom licensavgifter eller statsanslag. Postens brevbefordran. Allmänna nyhetstidningar, vissa periodiska publikationer.

Vård (6.2.6)
Sjuk-/tandvård samt i huvudsak vård som berättigar till sjukvårdsersättning och även vård som tillhandahålles av särskilt legitimerad.
Social omsorg (äldrevård, barnomsorg etc). Receptbelagda läkemedel.

Utbildning (6.2.7)
Utbildning undantas om: 1. presentationen är undervisande och systematisk, 2. ämnet inte är alltför allmänt, 3. förhållanden som belyses utgör integrerad del av studieprogram och 4. studenten är aktiv för att erhålla viss kompetensnivå.

Övrigt (6.2.8 och 6.2.8.1)
Bland annat överlåtelse av lager, inventarier eller annan tillgång i samband med överlåtelse av hela rörelsen eller del därav; frimärken, sedlar och mynt som samlarobjekt; gravöppning/-skötsel samt spel, lotterier, vadhållning.

Schematisk översikt
MOMSPLIKT (skattepliktig vara eller tjänst)

Jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete; rumsuthyrning i hotell e.d.; campingverksamhet; parkeringsverkssamhet; hamn-/flygplatsverksamhet; *förvaringsboxar*, reklam-/annonsutrymme på fastighet; byggnad eller mark för djur; frivillig registrering för "upplåtelse av rörelselokal". *Fastighetsförvaltning/-skötsel. Fastighetsförmedling.*

Kultur- och nöjesområdet omfattas av generell momsplikt med undantag där det ansetts kulturpolitiskt motiverat och där komersiellt nöjes- och underhållningsinslag bedömts marginellt. Immateriella rättigheter är som huvudregel momspliktiga (tjänster); ävenså rätt till reklamalster, system och program för ADB, rätt till film, videogram eller annan jämförlig inspelning som avser information, oavsett om rättigheten omfattas av upphovsrättslagen.

Galleriverksamhet, även förmedling av konstnärs egna verk, eftersom *förmedling* är momspliktig (tjänst) i sig.

Konsulter i vidsträckt mening (advokat, revisor, arkitekt, ingenjör, reklamverks etc). Även bankers etc rådgivning och *förvaring* (notariat, bankfack etc). Inkasso.

Gods-/personbefordran, teletjänster, information (även renodlad sådan).

Skönhetsvård och friskvård/rekreation. Hälsohem och servicehus. Även naprapater och fotvårdsspecialister.

Utbildning i samband med försäljning eller uthyrning av en vara eller tjänst (s.k. "systemförsäljning") är momspliktig, liksom även studiematerial för rena självstudier. *Konsulttjänster* av olika slag, *informationslämnande* och anordnande av konferenser är momspliktigt, liksom även "uthyrning" av lärare till den som tillhandahåller en utbildningstjänst.

Uthyrning av arbetskraft; utarrendering av rörelse; *administrativa tjänster*; rennäringen samt veterinärtjänster. Entréavgift till lokaler där spel, lotterier, vadhållning bedrivs. Etc . . .

6.2.1.1 Fastighet, vara och tjänst

Med *fastighet* förstås i momssammanhang i stort sett detsamma som följer av jordabalkens bestämmelser (jfr avsnitt 6.2.2).

Varor är alla materiella ting som inte är fastighet. Dessutom anges särskilt att gas, värme, kyla och elektrisk kraft också utgör varor enligt momslagen. Med kyla förstås, liksom beträffande värme, givetvis "tillverkad" sådan.

Tjänst utgör allting annat än vara eller fastighet, om det kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet. En verksamhet är som nämnts yrkesmässig när den inkomstbeskattas i näringsverksamhet. För att uttrycka att en sådan verksamhet föreligger använder jag ordet "företag".

Vad för slags objekt är det då fråga om? För att besvara denna fråga erinrar jag först om de problem man hade i reformarbetet att definiera begreppet tjänst. Förslaget att med tjänst skulle förstås "annat än vara eller fastighet" ansågs olyckligt. I stället föreslog lagrådet att: "Med tjänst förstås annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet än vara eller fastighet", vilket också blev ordalydelsen i lagen. Förslaget andades emellertid något av "nödlösning"; i propositionen framgår att lagrådet föreslog formuleringen "om en definition överhuvudtaget ansågs nödvändig".[90] För att klara en beskrivning av momssystemet med dess nuvarande tjänstebegrepp kommer jag som "stöd" att tillföra begreppen föremål och objekt och sedan söka finna en förankring i äganderättsbegreppet. Det får emellertid understrykas att jag inte heller i förevarande sammanhang gör anspråk på att framställningen innehåller den enda möjliga beskrivningen av momsens begreppsvärld.

Det är viktigt att göra en åtskillnad mellan å ena sidan någons förfogande över varor och tjänster och å andra sidan omsättningen (leverans respektive tillhandahållande) av varan respektive tjänsten i fråga. Man kan säga att de förfoganden som kan bli föremål för beskattning enligt momslagen är dels avtal om *överlåtelser*, dels avtal om *upplåtelser*. Det skall således, i en vidsträckt bemärkelse, finnas en "säljare" och en "köpare" för att momsbeskattning överhuvudtaget skall aktualiseras. Det är dock en annan fråga om någon omsättning anses ha skett mellan parterna.

De förfoganden (avtal) det är fråga om är i första hand köp, byte och därmed jämförliga fång (s.k. onerösa fång), men även s.k. benefika fång som gåvor kan bli föremål för (uttags)beskattning (jfr avsnitt 6.4.3). Singularfången kan

alltså momsbeskattas, men inte universalfången. I sistnämnda hänseende blir aldrig fråga om någon omsättning när t.ex. en arvtagare träder i arvlåtarens ställe som ägare till arvfallen egendom. Annorlunda uttryckt kan man säga att något avtal om överlåtelse inte föreligger mellan arvlåtaren och arvtagaren, det är fråga om ett "ensidigt åtagande" utan obligationsrättsliga förpliktelser. Vid bodelningar kan som huvudregel momsbeskattning inte bli aktuell (jfr avsnitt 6.4.3).

Fastigheter och varor

Fastigheter och varor är materiella saker och ting. Sådant benämner jag *föremål* i förevarande arbete. *Tjänster* är allting som inte är materiellt, men som ändå "finns" och kan tillhandahållas av ett företag. Det som inte är materiellt, dvs. som inte finns i sinnevärlden, benämner jag *objekt* för att göra en avgränsning mot föremålen.

För föremålen (fastigheter och varor) är det gemensamma att de "finns" på så vis att de kan iakttas; de har dimensioner och kan vägas, mätas eller räknas. Föremålen finns alltså i sig själva och momslagen konstituerar huruvida de är fastigheter eller varor. Endast de föremål som utgör varor kan vara momspliktiga.

Tjänster

Objekten däremot kan inte iakttas och undersökas fysiskt, de finns endast som institutionella fakta. Det vill säga, vad jag benämner objekt finns endast genom konventioner eller definitioner och inte av "egen kraft". Exempel härpå är rättigheter av alla de slag.

Fastighet, vara eller tjänst definieras inte som "fristående" begrepp i momslagen, utan är institut vars uppkomst beror på förekomsten av andra begrepp. Fastighetsbegreppet bygger i huvudsak på den civilrättsliga motsvarigheten (jordabalkens regler) och varorna definieras negativt som föremål som inte utgör fastighet. Tjänster kvalificeras dessutom som sådana först med stöd av omsättningsbegreppet i momslagen; det räcker inte med att konstatera att det är fråga om "något" annat än vara eller fastighet, utan detta något skall också kunna tillhandahållas av ett företag. För varorna medför nämnda "osjälvständighet" inte något problem vid en vanlig försäljning (överlåtelse), vilket beror på att momslagen emanerar ur den allmänna varuskatten från 1960. Enkannerligen kan nämligen momsens systematik sägas bygga på en grundtanke om beskattning av överlåtelse av varor. En i princip generell skatteplikt gäller också alltjämt för varorna. Inte heller utgör överlåtelser av fastig-

heter några problem; sådana överlåtelser kan inte beskattas eftersom föremålen i fråga inte är varor. Problemen uppkommer, till följd av det nya tjänstebegreppet, i stället vid andra förfoganden.

Överlåtelser och upplåtelser handlar om förfoganden över äganderätten till något.

Äganderätten är inte något begrepp som kan definieras precist. Äganderätten kan i stället sägas innefatta alla de förfogandemöjligheter som rättsordningen medger ägaren. Äganderätten är med andra ord ett sammansatt begrepp, bestående av olika "delrätter" (dvs. begränsade rättigheter till egendomen i fråga), bl.a. rätten att förändra eller förstora egendomen och rätten att i övrigt disponera över densamma (dispositionsrätten) "ingår" i äganderätten. Äganderätten till viss egendom kan vidare delas upp på flera händer. Då talar man om "ideella andelar" (t.ex. aktier) i egendomen.

Beträffande tjänsterna kan det alltid sägas vara fråga om avtal om prestationer av olika slag mellan parterna. Förutsatt att prestationen kan tillhandahållas (omsättas) av ett företag, utgör den ett exempel på en tjänst (jfr avsnitt 6.4.2.2). De objekt som på så vis kan tillhandahållas och som därmed per definition anses utgöra tjänster enligt momslagen, kan indelas i fem kategorier:

(I) Prestationer på föremål, förmedling och andra personliga tjänster.
(II) Delrätter till föremål.
(III) Objekt som utgör immateriella rättigheter.
(IV) "Utförande av 'nya' tjänster".
(V) "Ideella andelar" i föremål och objekt.

En obligationsrättsligt bindande äganderättsövergång avseende en fastighet eller en vara innebär att föremålet i fråga av den ena parten överlåts till den andra. Även en tjänst (I, II, III, IV eller V) kan överlåtas. Upplåtelse är emellertid ett förfogande som kan avse en delrätt till ett föremål (II), en immateriell rättighet (III) eller en "ny" tjänst (IV).

Följande förfoganden kan således – enligt mitt betraktelsesätt – i praktiken bli aktuella för de olika kategorierna: för kategorierna II, III och IV, upplåtelser och överlåtelser samt för kategorierna I och V, överlåtelser.

I. *Prestationer på föremål, förmedling och andra personliga tjänster*

Här är fråga om prestationer som innebär att en "säljare" åtar sig att för en "köpares" räkning se till att något praktiskt utförs, t.ex. att ett föremål bearbetas (tvättas, slipas, repareras osv.), att en säljare av ett hus sammanförs med en köpare eller att en hårklippning utförs. Jag gör sålunda en indelning i prestationer på föremål, förmedlingsverksamhet och andra personliga tjänster. Gemensamt för förevarande slag av tjänster är att de, till skillnad från tjänsterna under II, III och IV, inte kan "säljas vidare" av köparen. Det är fråga om renodlade konsumtionstjänster på så vis att köparen "slutligen förbrukar" tjänsten helt enkelt genom att åtnjuta den eller genom att den kommer att tillföras ett föremål så att den blir en oskiljbar del av detta (t.ex. en reparation av en symaskin kan ju inte lösgöras från föremålet och överlåtas vidare). Man kan säga att förevarande slag av tjänster slutgiltigt förbrukas antingen av privatpersoner eller av näringsidkare.[91]

Prestationer på föremål utgör tjänster, eftersom de kan tillhandahållas (utföras) av ett företag. Prestationen i fråga kan bestå i att föremålet repareras, underhålls, ändras, monteras, rengörs, förstörs, lagras, transporteras, kontrolleras, analyseras, besiktigas etc. Notera att tjänsten kan avse antingen en vara eller en fastighet.

> Även projektering, ritning, konstruktion, projektledning och dylika konsulttjänster avseende varor och fastigheter samt – beträffande varor – produktutveckling, utgör tjänster.

Tillverkning av en "hel" vara på beställning är inte tjänst, utan då är det fråga om att "tillverkaren" överlåter en vara till beställaren (vanlig varuförsäljning alltså). Detta torde gälla i konsekvens med allmänna köprättsliga regler. Tjänst föreligger dock när beställaren (köparen) tillhandahåller en väsentlig del av materialet och tillverkaren endast sköter om sammanfogningen eller annan bearbetning av materialet (jfr under Vara eller tjänst? i detta avsnitt).[92]

Beträffande fastigheter är det ofta fråga om sådana tjänster som schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning, ytbeläggning, jordbearbetning, jordförbättring, röjning, sådd, plantering, märkning (av träd t.ex.), beskärning, gödsling, gallring, avverkning, skördeverksamhet, växtskyddsverksamhet. Dessa tjänster avser marken och växtligheten.

> Även rengöring av marken utgör numera exempel på momspliktig tjänst (jfr även avsnitt 6.3.2.2). Häri inbegrips t.ex. gaturenhållning och snöröjning.[93]

Tjänster på byggnad, annan anläggning än byggnad, stängsel och dylikt utgörs av sådant som uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll, rengöring, kontroll och besiktning.

Notera att det nya tjänstebegreppet innebär att samtliga byggkonsulttjänster numera är momspliktiga. Sålunda kan exempelvis fastighets- och markvärderingar, biträde i expropriations- och vattenmål, arkitektarbeten som inte avser bestämda fastigheter, utredningar avseende markanskaffning, rådgivning i samband med upphandling, förhandlingar med myndigheter, upprättande av drifts- och skötselinstruktioner för en byggnads framtida vård, företagsledning och administrativ rationalisering samt lantmäteritekniska tjänster beskattas.[94]

Nu nämnda tjänster är i princip momspliktiga och som en huvudregel kan momsplikt sägas gälla oavsett om föremålet som tjänsten utförs på är fastighet, momspliktig vara eller momsfri vara. Det spelar t.ex. ingen roll om en jordanalys utförs direkt på marken (fastighet), om nu detta överhuvudtaget är görligt, eller om tjänsten utförs på ett jordprov (vara) i laboratorium. En konservators rengöring av ett frimärke (momsfri vara som samlarobjekt) är en momspliktig tjänst. Undantag från momsplikt förekommer emellertid för följande tjänster inom förevarande kategori: framställning av periodisk publikation som undantas från momsplikt och annan tjänst som framställaren tillhandahåller (jfr avsnitt 6.2.5), gravöppning och gravskötsel som utförs av huvudman för allmän begravningsplats (jfr avsnitt 6.2.8) samt kontroller och analyser som t.ex. ett laboratorium utför för ett sjukhus räkning på blodprov o.d. (jfr avsnitt 6.2.6).

Redan nu får sägas att särskilda regler gäller inom byggområdet angående när omsättning av en tjänst kan anses ske. Vid en byggnads- eller anläggningsentreprenad – dvs. ny-, till- eller ombyggnad, reparation eller underhåll av fastighet – beskattas de tjänster som entreprenören utför på beställarens fastighet när en slutbesiktning, som beställaren godkänt, skett (jfr avsnitt 11.3). Då anses tillhandahållande av entreprenaden ske. Byggnation kan även ske i egen regi, på så vis att den byggmästare som bygger också äger fastigheten som arbetena utförs på. Då inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna utförs; skattskyldighet uppkommer när spikar slås i, rör läggs, färg stryks på väggar etc. Byggmästaren beskattas för detta genom s.k. uttagsbeskattning (jfr avsnitt 11.3). När byggnationen är klar säljs fastigheten momsfritt (jfr avsnitt 11.2). Andra byggarbeten än entreprenader (jfr avsnitt

11.1.1) samt byggkonsult- och arkitekttjänster, t.ex. ritning, avseende inte bestämd fastighet, följer dock vanliga regler om tillhandahållande (jfr avsnitt 6.4.2.2).

All yrkesmässig *förmedlingsverksamhet* anses innebära att momspliktig tjänst utförs. Detta oavsett om förmedlingen avser fastighet, skattefria eller skattepliktiga varor och tjänster. En fastighetsmäklare t.ex. tillhandahåller momspliktiga tjänster, även när prestationen endast innebär att mäklaren sammanför säljare och köpare.[95] Galleriers och konsthandlares förmedlingsprovisioner m.m. är också momspliktiga, även om ersättningen avser förmedling av från skatteplikt undantagna alster av bildkonst (jfr avsnitt 6.2.3).[96] Däremot är givetvis förmedlingsverksamhet momsfri när så särskilt anges i lagen: se härvidlag om försäkringsmäklare och om förmedling av värdepapper i avsnitt 6.2.4 samt om ackvisition av annons i momsfri periodisk publikation i avsnitt 6.2.5.

Momsbeskattning sker när tillhandahållande av tjänsten i fråga anses ske (jfr avsnitt 6.4.2.2). Angående kommissionärsförhållanden, se särskilt avsnitt 6.5.1.

Andra *personliga tjänster* än nu sagts är momspliktiga (såvida undantag inte stipuleras i lagen), eftersom de kan tillhandahållas av ett företag.

Exempel på tjänster som kommer att omfattas av den generella skatteplikten är därmed följande:

> Skönhets- och hårvård, badinrättningsverksamhet, rekreation etc (jfr avsnitt 6.2.6); tekniska konsulttjänster och arkitekttjänster, oavsett om de avser bestämda föremål (varor eller fastigheter) eller ej (se ovan) samt andra konsulttjänster, dvs. utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (jfr avsnitt 6.2.4); servering, tvättjänster, information, teletjänster, transporter (jfr avsnitt 6.2.5), kultur- och nöjesområdet (jfr avsnitt 6.2.3) och uthyrning av arbetskraft (jfr avsnitt 6.2.8).

Undantagen från den generella momsplikten förekommer främst inom vårdens och omsorgens områden (jfr avsnitt 6.2.6) samt inom utbildningsområdet (jfr avsnitt 6.2.7). Dessutom förekommer undantag på kulturområdet (jfr avsnitt 6.2.3) och i vissa andra sammanhang, bl.a. finns det gamla undantaget från skatteplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser kvar (jfr avsnitt 6.2.8).

Momsbeskattning sker när tillhandahållande av den momspliktiga tjänsten i fråga anses ske (jfr avsnitt 6.4.2.2).

II. Delrätter till föremål

Dispositionsrätten till ett föremål eller ett objekt utgör det vanligaste typexemplet på en delrätt. Dispositionsrätten kan sägas "finnas" redan i det att en ägare till föremålet eller objektet själv har tillgång till detsamma.

Dispositionsrätten kan vara "synlig" i det att den finns registrerad, t.ex. servitut som är registrerat i fastighetsboken hos tingsrätten. Oftast är det emellertid först när ägaren på något sätt förfogar över dispositionsrätten till föremålet eller objektet som den blir synlig; upplåtelse av dispositionsrätten till exempelvis en bil kommer normalt sett till uttryck i ett leasingavtal.

Dispositionsrätterna utgör tjänster, eftersom de kan tillhandahållas av ett företag. De kan då ingå som tillgångar hos ett företag och omsättas (tillhandahållas) av detta.

Dispositionsrätten till ett föremål som utgör vara enligt momslagen är i princip en momspliktig tjänst och detta oavsett huruvida varan i sig är momspliktig eller momsfri. Denna tjänst (dispositionsrätten) kan upplåtas (uthyras) av varans ägare. Nyttjanderättshavaren (förhyraren) kan i sin tur upplåta tjänsten (uthyrning i andra hand) till en tredje person. Vidareupplåtelse kan givetvis ske i flera led (uthyrning i tredje, fjärde hand osv.).

> Ägaren till varan kan också mot en engångsersättning upplåta dispositionsrätten till densamma för all framtid. I sådant fall sker ingen momsbeskattning om säljaren är en fysisk person som inte är momsskyldig, eftersom det då är fråga om intäkt av kapital (jfr avsnitt 6.3.1).[97]

Dispositionsrätten till en fastighet utgör en tjänst. Emellertid gäller som huvudregel att sådan tjänst undantas från momsplikt, oavsett om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av tjänsten. I momslagen sker emellertid en uttömmande uppräkning av "undantag från undantaget", som anger vilka nyttjanderätter till fastighet som utgör momspliktiga tjänster (jfr avsnitt 6.2.2).

Momsbeskattning sker när den momspliktiga tjänsten tillhandahålls (omsätts), jfr avsnitt 6.4.2.2, förutsatt givetvis att övriga förutsättningar för skattskyldighet föreligger.

III. *Objekt som utgör immateriella rättigheter*

En intellektuell prestation av viss höjd utgör en rättighet som kan skyddas, enligt de immaterialrättsliga reglerna, mot efterbildning eller kopiering utan samtycke av rättighetens ägare, eller mot annat obehörigt utnyttjande. Exempel på sådana ensamrätter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt, upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk och fotorätt.[98] Inom det industriella rättsskyddet, t.ex. patenträtten, varumärkesrätten och mönsterrätten, uppkommer rättigheterna genom ett registreringsförfarande. Exempelvis en konstruktion skall vara så unik att den anses ha uppfinningshöjd. Först då är den patenterbar och patenträtten till konstruktionen uppkommer genom registrering hos Patent- och registreringsverket.[99]

Beträffande upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser momspliktig vara uttalade RSV i anvisningar när momsplikt infördes den 1 juli 1986[100], att undantag från momsplikt skulle gälla även efter nämnda datum avseende inkomster från upplåtelser varom skriftligt avtal träffats dessförinnan. När momsreformen genomfördes den 1 januari 1991 hävdades från en del håll att dessa övergångsbestämmelser upphörde. Emellertid har RSV den 31 augusti 1992[101] uttalat att övergångsbestämmelserna från 1986 alltjämt är giltiga. Till skillnad från vad som hävdats från vissa håll innebar nämligen utvidgningen av skattebasen den 1 januari 1991 inte att undantag från momsplikt som reglerats före den 1 januari 1991 blev momspliktiga i annat fall än när så anges i övergångsbestämmelserna till lagstiftningen 1991. Gällande rätt hade i förevarande fall inte ändrats genom den nya lagstiftningen. Detta innebär att inkomster avseende patent (och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser momspliktig vara) där upplåtelseavtal tecknats före den 1 juli 1986 inte skall momsbeskattas. Om emellertid avtalet skrivits om efter den 1 juli 1986 kan upplåtelse inte längre anses ske på grund av det gamla avtalet och beskattning sker då av inkomsterna. Samma gäller som regel även supplementavtal som ingåtts (undertecknats) efter den 1 juli 1986.

Angående patentavgifter erlagda av ombud, se avsnitt 6.4.4.

Upphovsrätt till litterära, konstnärliga och musikaliska verk, fotorätt och vissa upphovsrätten närstående rättigheter skiljer sig från rättigheterna inom det industriella rättsskyddet på det viset att dessa rättigheter uppkommer redan när verket i fråga skapas; de uppkommer med

andra ord omedelbart och utan något registreringsförfarande.[102] Existensen av de rättigheter som åtnjuter skydd enligt immaterialrätten "indikeras" alltså av att en registrering skett (t.ex. patent) eller av verket i sig (t.ex. en bok). Dessa rättigheter finns som en följd av en registreringsåtgärd eller "av egen kraft" och kan överlåtas eller upplåtas till andra av sina ursprungliga rättsinnehavare.

De immateriella rättigheterna är tjänster, eftersom de kan tillhandahållas av ett företag.

Immateriella rättigheter utgör tjänster som i princip är momspliktiga, och undantag från momsplikten förekommer främst på det kulturella området (jfr avsnitt 6.2.3).[103]

Ägaren till en immateriell rättighet kan överlåta eller upplåta (uthyra) tjänsten. En köpare kan i sin tur vidareöverlåta den immateriella rättigheten. Likaså kan en förhyrare i sin tur upplåta (uthyrning i andra hand) den immateriella rättigheten (tjänsten).

IV. *"Utförande av 'nya' tjänster"*

Andra rättigheter än de immateriella och delrätterna kan sägas uppkomma när ett avtal sluts mellan två parter. Exempelvis kan det vara fråga om att innehavaren av ett varumärke upplåter åt någon ensamrätten att få saluföra kläder av detta märke inom ett visst geografiskt område (upplåtelse av ensamrätt till försäljningsområde). Annorlunda uttryckt "skapas" t.ex. ensamrätten till försäljningsområdet genom parternas agerande; rättigheten fanns inte tidigare på så sätt att den kunde utläsas ur ett register eller genom att den utgjorde en delrätt till ett föremål (jfr även avsnitt 6.4.2.2).

För att skilja ifrågavarande typ av rättigheter från immateriella rättigheter och delrätter, kan man säga att parterna på marknaden själva utför en "ny" tjänst. Genom att en säljare och köpare (i vid bemärkelse) avtalar att säljaren tillhandahåller/skall tillhandahålla köparen något, har parterna själva kvalificerat detta något som utgörandes en tjänst. Det blir i princip det avtalade vederlaget som indikerar tjänsten; att vederlag utgår till säljaren visar att denne skall tillhandahålla något som köparen anser värt att betala pengar för. Det är parterna själva som skapar en marknad och därmed också en ny tjänst. I princip uppkommer momsplikt för vilken företeelse som helst som parterna "sätter ett pris på". Man kan mot bakgrund av vad nu sagts – och med beaktande även av det otal variationer på tjänster som kan hänföras till

kategori I – säga att numera gäller enligt momslagen att minst lika många varianter av tjänster kan tillverkas som det kan tillverkas varor av olika slag och utföranden. Det nya momssystemet kan sägas innehålla oändligt många tänkbara varianter på tjänster som kan bli föremål för momsbeskattning.

> Notera att i fall som nu avses det inte torde vara fråga om rättigheter som anses utgöra värdepapper (jfr under V i detta avsnitt och avsnitt 6.2.4). Det är snarare fråga om rättigheter som kan jämställas med patent och andra immateriella rättigheter (jfr under III i detta avsnitt och avsnitt 6.2.3). Utfärdandet av t.ex. en option kan också sägas innebära att en ny tjänst skapas, men den momsbeskattas inte i egenskap av värdepapper (jfr avsnitt 6.2.4).

Att en sådan ny tjänst som det nu är fråga om (t.ex. ensamrätt till försäljningsområde) överhuvudtaget skall uppkomma (finnas) förutsätter att den kan tillhandahållas. Till skillnad från vad som är fallet med immaterialrättigheter och delrätter finns inte något objekt "före tjänsten"; objektet och tjänsten kan sägas vara ett och samma. Dessa "nya" tjänster är i princip momspliktiga.

Köparen av den upplåtna rättigheten kan i sin tur upplåta eller överlåta densamma.

En ny tjänst momsbeskattas normalt sett när den som bedriver yrkesmässig verksamhet sluter avtalet i fråga med köparen; uppkomsten av tjänsten och inträdet av skattskyldigheten för densamma kan sägas ske simultant. Att en ny tjänst uppkommit kan – bortsett från att vederlag utgår – indikeras av att parterna använder uttryck som royalty, goodwill, option etc. Royalty kan sägas utgöra en benämning på den för en tjänst utgående ersättningen, medan en option är en tjänst i sig. Goodwill torde snarast vara att jämställa med sistnämnda, ehuru den inte kan brytas ut ur en verksamhet och bilda egen marknad. I avsnitten 6.2.2, 6.2.3, 6.2.4 och 6.2.8.1 tar jag upp några sammanhang där uttrycken kan förekomma och momsplikt eventuellt föreligga.

V. *"Ideella andelar" i föremål och objekt*

Med en ideell andel förstås en rätt till viss kvotdel, procentandel e.d. i en förmögenhetsmassa. Det är alltså inte fråga om en rätt till visst föremål eller objekt. En ideell andel i ett föremål eller ett objekt är en tjänst, eftersom andelen kan tillhandahållas av ett företag.

Tillhandahållande av aktier och andra andelar och fordringar undan-

tas emellertid från momsplikt som utgörandes värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet (jfr avsnitt 6.2.4). Sålunda sker aldrig någon momsbeskattning av överlåtelser eller, där så förekommer, upplåtelser av ideella andelar.

Överlåtelse av ideell andel av fastighet innebär för övrigt överlåtelse av äganderätt till fastighet, vilket är momsfritt.[104]

Överlåtelse av fastighet, vara eller tjänst

En *överlåtelse* av en momspliktig tjänst (I, II, III, IV eller V) eller en momspliktig vara momsbeskattas normalt sett när tillhandahållandet (jfr avsnitt 6.4.2.2) eller leveransen (jfr avsnitten 6.4.2 och 6.4.2.1) anses ske, förutsatt att övriga förutsättningar för skattskyldighet föreligger.

Fastighetsöverlåtelser beskattas – som framgår ovan – aldrig. Notera att detta även gäller delavyttring av fastighet. Delavyttring är inte detsamma som avyttring av en ideell andel. En ideell andel utgör en rätt i förmögenhetsvärdet medan delavyttringen avser ett på marken begränsat område av fastigheten, dvs. en materiell del[105]. Skillnaden spelar emellertid ingen roll eftersom båda företeelserna är momsfria.

Realavtal

Ett avtal kan ingås utan att parterna träffar en muntlig eller skriftlig uppgörelse. Exempelvis kan den som utnyttjar allmänna kommunikationsmedel, parkeringsplatser o.d. sägas ha accepterat anbudet om tjänsten i fråga på grund av sitt utnyttjande av densamma. Ett realavtal kan sägas uppkomma i sådana situationer och det vederlag som utgår innehåller moms. Däremot momsbeläggs inte sanktionsavgifter som utgår på grund av ett obehörigt utnyttjande (jfr avsnitt 6.4.4.1).

Sammansatta transaktioner (särdebitering eller "huvudsaklighet")

En viss affär (omsättning) kan bestå i olika delmoment, vilka, sedda var för sig, skulle anses utgöra tillhandahållande av tjänst/-er respektive leverans av vara/-or – varav en del vore momspliktigt och en del momsfritt. Sker i praktiken *särdebitering* uppkommer givetvis inga problem, eftersom moms tas upp i fakturan för det momspliktiga men inte i den för det momsfria. Hur blir det då om ett gemensamt vederlag tas ut?

Utgår ett *gemensamt vederlag* för ett tillhandahållande av vilket viss del inte är momspliktigt, bestäms beskattningsvärdet genom *uppdelning*

av vederlaget efter skälig grund så att momsen specificeras i fakturan.[106] Här är alltså fråga om att säljaren i praktiken inte gör någon åtskillnad i sin fakturering mellan vad som är momspliktigt respektive momsfritt tillhandahållande. Kan momspliktigt och momsfritt klart avskiljas från vartannat är det heller inga problem att göra en uppdelning av vederlaget och specificera momsen i fakturan.

När momspliktiga respektive momsfria prestationer, för vilka gemensamt vederlag utgår, inte är klart frånskiljbara, är det praxis från såväl skattemyndigheternas som företagarnas sida att tala om en *huvudsaklighetsprincip*. Den innebär att hela åtagandet momsbeskattas om den momsfria prestationen endast kan anses utgöra ett underordnat led till den momspliktiga. Gäller det omvända förhållandet är hela åtagandet momsfritt. Begreppet huvudsakligen har i rättspraxis ansetts innebära 70–80 %. För att ange att något är mer än 50 % brukar i stället uttrycket "till övervägande del" användas.[107] Kan inte det ena eller andra anses vara det huvudsakliga i ett åtagande skall alltså en uppdelning efter skälig grund i stället ske.

Hur avgör man om något utgör det huvudsakliga i ett åtagande?

Enligt mitt förmenande får avgörande ske från fall till fall. Finns inget domstolsavgörande att luta sig emot, är det en fråga om argumentation för att det ena eller andra i åtagandet skall anses utgöra det huvudsakliga. Härvid torde företagarens egna bedömning vara ledande; företagaren vet ju bäst vilken del i tillhandahållandet i fråga som är avgörande för avsättningen av hela prestationen, dvs. "vad kunderna egentligen betalar för". En viktig faktor härvidlag är storleken av företagarens investeringar i "momspliktig respektive momsfri del". Ledning kan givetvis sökas i de rekommendationer som utges av RSV (jfr avsnitt 6.2.2.6), men det avgörande får ändå anses vara omständigheterna i det enskilda fallet.

Vara eller tjänst?

Problematiken med om särdebitering skall ske eller ett huvudsaklighetsresonemang föras rör situationer där det är klart att ett tillhandahållande avser varor och/eller tjänster. Frågan är där hur man skall förfara med skattepliktiga och skattefria delmoment i tillhandahållandet. En annan fråga som kan ställas, och som i vissa fall kan föregå förut nämnda frågeställning, är den om ett tillhandahållande skall anses utgöra överlåtelse av vara eller utförande av en tjänsteprestation.

Som nämnts (jfr under I i detta avsnitt) utgör tillverkning av en var på beställning vanlig varuförsäljning; en färdig vara säljs och de arbets moment som säljaren eventuellt utfört – sammanfogning, ytbehandling målning etc – bryts alltså inte ut för att beskattas som tjänster. Däremo får säljaren anses utföra en tjänst om han t.ex. reparerar en sak som köparen redan är ägare till. Den nu beskrivna situationen är ganska klar men i andra fall kan det vara svårare att avgöra om tillhandahållandet består i överlåtelse av vara eller en tjänsteprestation. Ledning härvidlag torde finnas i den nya köplag som trädde i kraft samtidigt som den "nya momslagen" trädde i kraft, den 1 januari 1991. Köplagens regler är i första hand utformade med tanke på köp av lösa saker[108], varför vad som enligt momslagen avses med överlåtelse av vara kan sägas sammanfalla med köp enligt köplagen. Karakteristiskt för köp är att det är fråga om överlåtelse av en rättighet, inte upplåtelse av begränsad rätt till egendomen i fråga. Sistnämnda utgör i konsekvens med vad jag tidigare sagt, förfogande över en tjänst ("delrätt"). Enligt mitt förmenande bör därför – när det är fråga om transaktioner avseende materiella ting som inte utgör fastighet (dvs. varor) – även i momssammanhang gälla att prestationer som faller utanför köplagen behandlas som tjänster och inte varuförsäljning. Det blir fråga om två situationer där man skall bedöma om köplagen är tillämplig eller ej och avgörande för denna bedömning är avtalets innehåll. Situationerna är följande:

1. Avtalet går enbart ut på tillverkning av en vara på köparens beställning.

2. Prestationen sker typiskt sett i samband med eller efter leveransen av varan och den går ut på något annat än tillverkning av själva varan (här, och när inte annat sägs, använder jag begreppet vara i momslagens mening).[109]

I fall 1 blir det fråga om köp och därmed varuförsäljning enligt momslagen, när säljaren tillhandahåller allt material. Däremot blir det fråga om en tjänsteprestation från säljarens sida om köparen tillhandahåller en väsentlig del av materialet (ämnet) i den vara som skall tillverkas.[110]

Frågan om ett avtal om tillverkning av en vara faller under köplagen eller skall anses som ett avtal om en tjänst blir i princip beroende på vad avtalet mellan parterna innebär i fråga om tillhandahållande av det material som behövs för att tillverka varan. Om exempelvis ett konfektionsföretag skall tillverka uniformer och beställaren (köparen) tillhandahåller emblem och

Som nämnts (jfr under I i detta avsnitt) utgör tillverkning av en vara på beställning vanlig varuförsäljning; en färdig vara säljs och de arbetsmoment som säljaren eventuellt utfört – sammanfogning, ytbehandling, målning etc – bryts alltså inte ut för att beskattas som tjänster. Däremot får säljaren anses utföra en tjänst om han t.ex. reparerar en sak som köparen redan är ägare till. Den nu beskrivna situationen är ganska klar, men i andra fall kan det vara svårare att avgöra om tillhandahållandet består i överlåtelse av vara eller en tjänsteprestation. Ledning härvidlag torde finnas i den nya köplag som trädde i kraft samtidigt som den "nya momslagen" trädde i kraft, den 1 januari 1991. Köplagens regler är i första hand utformade med tanke på köp av lösa saker[108], varför vad som enligt momslagen avses med överlåtelse av vara kan sägas sammanfalla med köp enligt köplagen. Karakteristiskt för köp är att det är fråga om överlåtelse av en rättighet, inte upplåtelse av begränsad rätt till egendomen i fråga. Sistnämnda utgör i konsekvens med vad jag tidigare sagt, förfogande över en tjänst ("delrätt"). Enligt mitt förmenande bör därför – när det är fråga om transaktioner avseende materiella ting som inte utgör fastighet (dvs. varor) – även i momssammanhang gälla att prestationer som faller utanför köplagen behandlas som tjänster och inte varuförsäljning. Det blir fråga om två situationer där man skall bedöma om köplagen är tillämplig eller ej och avgörande för denna bedömning är avtalets innehåll. Situationerna är följande:

1. Avtalet går enbart ut på tillverkning av en vara på köparens beställning.

2. Prestationen sker typiskt sett i samband med eller efter leveransen av varan och den går ut på något annat än tillverkning av själva varan (här, och när inte annat sägs, använder jag begreppet vara i momslagens mening).[109]

I fall 1 blir det fråga om köp och därmed varuförsäljning enligt momslagen, när säljaren tillhandahåller allt material. Däremot blir det fråga om en tjänsteprestation från säljarens sida om köparen tillhandahåller en väsentlig del av materialet (ämnet) i den vara som skall tillverkas.[110]

Frågan om ett avtal om tillverkning av en vara faller under köplagen eller skall anses som ett avtal om en tjänst blir i princip beroende på vad avtalet mellan parterna innebär i fråga om tillhandahållande av det material som behövs för att tillverka varan. Om exempelvis ett konfektionsföretag skall tillverka uniformer och beställaren (köparen) tillhandahåller emblem och

gradbeteckningar till uniformerna, medför detta inte att avtalet förlorar sin karaktär av köp. Skulle emellertid beställaren tillhandahålla det tyg som uniformerna skall sys av, blir köpreglerna inte tillämpliga och därmed får säljaren anses tillhandahålla en tjänsteprestation enligt momslagen. Bedömningen av vad som är en väsentlig del av materialet varierar naturligen beroende på de föreliggande omständigheterna. En faktor av betydelse är värdet. Om emellertid tillverkaren (säljaren) tillhandahåller en från funktionell synpunkt väsentlig del av materialet, kan den omständigheten att beställaren kanske anskaffar vissa värdemässigt dyra tillbehör i regel inte tillmätas avgörande betydelse. Om beställaren i nyss nämnda exempel tillhandahåller emblem i ädla metaller som betingar ett högre pris än tyget, föranleder denna omständighet i sig inte att avtalet förlorar sin karaktär av köp.[111]

I fall 2 innebär avtalet inte bara att säljaren skall leverera en vara utan också utföra arbete eller annan tjänst som inte består i tillverkning av själva varan. Sådana kombinerade avtal är mycket vanliga i praktiken. Någon gång kan avtalet bestå av två så självständiga delar, den ena avseende köp och den andra avseende en tjänst, att det är naturligt att betrakta dem var för sig. Många gånger är det emellertid svårt eller ogörligt att hålla avtalets olika delar isär från varandra, dvs. de olika förpliktelserna som åligger säljaren enligt avtalet kan sägas vara odelbara. Avtalet måste klassificeras antingen som ett köp eller som en tjänst.

Köplagen gäller inte avtal som innebär att den som skall leverera en vara även skall utföra arbete eller någon annan tjänst, om tjänsten utgör den övervägande delen av hans förpliktelse.[112] Med hjälp av denna regel kan man exempelvis bedöma om ett avtal som innefattar leverans av maskiner eller annan utrustning samt installation, montering eller andra tjänster i anslutning till leveransen skall betraktas som ett köp eller inte. Så länge leveransen av varan – och inte tjänsten – framstår som den övervägande delen av säljarens prestation betraktas avtalet som ett köp och därmed torde det vara fråga om en varuförsäljning, och inte tjänst, enligt momslagen.

Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra den övervägande delen av partens förpliktelse är värdet en faktor av betydelse, men även andra omständigheter måste beaktas. Arbetet kan på grund av erforderlig fackkunskap, skicklighet eller särskild utrustning utgöra det viktigaste inslaget i säljarens prestationsskyldighet enligt avtalet. Ett avtal som går ut på leverans och montering av reservdelar till komplicerad teknisk utrustning är t.ex. i

regel att bedömas som en tjänst även om reservdelarna är av större värde än arbetet. Arbetsåtagandet framstår i sådana fall som den övervägande delen av den ena partens prestation och avtalet bör då normalt betraktas som en tjänst och inte som ett köp. I andra fall kan inslaget av köp framstå som så dominerande att det är naturligt att se arbetsåtagandet som en biförpliktelse till köpeavtalet. Går arbetet ut på leverans av tillbehör som särskilt har angetts vid beställningen eller av lätt utbytbara reservdelar samt installation av dessa, t.ex. nya hjul på en bil, kan man anse att det är fråga om ett köp. Är det fråga om att någon på beställning tillverkat dörrar och fönster till ett hus bedöms också vanligen avtalet i dess helhet som ett köp, även om det innefattar inmontering av dörrarna och fönstren.[113] I sammanhanget kan för övrigt nämnas att det numera inte spelar någon roll om tillbehör till byggnad som tillfälligt tas bort, exempelvis för reparation, bedöms som vara eller fastighet; reparationstjänsten är momspliktig i sig och reduceringsreglerna på fastighetsområdet har slopats.

Vad nu sagts kan sägas gälla främst gränsdragningen mellan prestationer på föremål (jfr under I i detta avsnitt) och varuförsäljning. Ett annat område där ifrågavarande gränsdragning kan bli aktuell är förfoganden över delrätter till föremål (jfr under II i detta avsnitt).

På fastighetsområdet spelar det som huvudregel i praktiken inte någon roll om det är fråga om överlåtelse av hela fastigheten eller del därav eller endast upplåtelse av en begränsad rätt, momsfrihet råder i vilket fall som helst. Emellertid får frågeställningen aktualitet när man kommer in på någon av de dispositionsrätter som utgör "undantag från undantaget" och som därmed är en momspliktig tjänst (jfr avsnitt 6.2.2). Tolkas ett avtal som fastighetsköp råder momsfrihet, medan det däremot om avtalet endast skulle anses innebära exempelvis upplåtelse av jordbruksarrende blir fråga om en momspliktig tjänst.

På varuområdet har det också betydelse om ett avtal innebär en varuförsäljning eller en upplåtelse av en begränsad rätt (läs: uthyrningstjänst). För t.ex. en företagare som inte är bilhandlare/-uthyrare eller driver taxirörelse har det betydelse om det verkliga innehållet i ett avtal medför att det är fråga om köp eller förhyrning av en bil. I det förra fallet (köp) har vederbörande ingen avdragsrätt för debiterad moms, medan avdragsrätt föreligger med 50 % i det senare fallet (förhyrning). Jfr avsnitt 10.2.

Vid bedömningen av om det är fråga om överlåtelse eller uthyrningstjänst talar den omständigheten att ett föremål efter hyrestidens slut skall övergå i förhyrarens ägo för att det är ett köp.

Vad gäller rätten att göra avdrag för moms som ingår i en prestation som tillhandahålls av en icke momsskyldig person, t.ex. en fysisk person som inte kan anses bedriva näringsverksamhet, är det avgörande huruvida tillhandahållandet bedöms som vara eller tjänst. I det förra fallet har köparen, till skillnad från vad som gäller i det senare, i princip rätt till s.k. fiktivt momsavdrag, förutsatt givetvis att varan i fråga är momspliktig (jfr avsnitt 2.2).

Ett annat fall där det är viktigt att avgöra om det är fråga om vara eller tjänst kan vara t.ex. följande. Ett utländskt företag har köpt upp tyger som skickas till en skräddare i Sverige. Denne skall sy upp uniformer åt företaget. Om det utländska företaget inte anses tillhandahålla en väsentlig del av materialet blir det – i konsekvens med vad ovan sades i exemplet om konfektionsföretaget – fråga om att skräddaren exporterar varor när de färdiga uniformerna återsänds till det utländska företaget. Skräddaren debiterar då inte utgående moms. Anses däremot de tyger som det utländska företaget skickar till skräddaren utgöra en väsentlig del av materialet i uniformerna blir det fråga om att skräddaren utför tjänsteprestationer för företaget. I sådant fall blir det fråga om export om det utländska företaget bedriver verksamhet som skulle ha medfört momsskyldighet om den bedrivits i Sverige. Alltså, export och ingen momsdebitering om det utländska företaget t.ex. är ett vaktbolag eller flygbolag. Däremot skall skräddaren ta ut moms för tjänsterna om det utländska företaget är t.ex. en bank, ett försäkringsbolag eller ett sjukhus (jfr även avsnitt 9.2).

6.2.2 Fastighetsområdet[114]

Av lagen följer att fastighetsbegreppet på momsområdet, liksom tidigare, i stort sett bygger på vad som civilrättsligt avses med fastighet, dvs. jordabalkens regler.

Fastighet enligt jordabalken[115]

Fast egendom är jord, varmed menas mark i ordets vida bemärkelse (t.ex. även vattentäckta områden). Marken är indelad i *fastigheter*, som förs in i ett fastighetsregister och får en s.k. registerbeteckning.[116]

De föremål som hör till fastigheterna, men som inte utgör direkta beståndsdelar av själva marken, betecknas enligt jordabalken som *tillbehör* till fastigheten, och är av tre olika kategorier: allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör. Gemensamt för de

tre fallen är att om det finns ett yttre samband mellan fastigheten och föremålet i fråga, presumeras föremålet vara tillbehör. Denna presumtion bryts endast i följande fall:

1. När nyttjanderättshavare eller annan än fastighetsägaren tillfört fastigheten föremålet och detta och fastigheten inte kommit i samme ägares hand, utgör föremålet lös egendom.

2. När ett föremål som kan utgöra s.k. industritillbehör tillförts fastigheten av fastighetsägaren utan att han ägde föremålet, utgör detsamma lös egendom.

3. När fastighetsägare förvärvat ett föremål som kan utgöra industritillbehör, men under förbehåll att säljaren har rätt att återtaga detsamma om fastighetsägaren åsidosätter villkor i överlåtelseavtalet, utgör föremålet lös egendom så länge villkoret gäller.[117]

Punkterna 2 och 3 har ingen betydelse i momssammanhang, eftersom – som framgår nedan – industritillbehör aldrig kan utgöra fastighet enligt momslagen, utan i stället alltid anses utgöra varor. Beträffande punkt 1 kan sägas att t.ex. en byggnad som ställs på mark tillhörig annan än byggnadens ägare utgör lös egendom enligt jordabalken. Emellertid betraktas byggnad på annans mark alltid som fastighet i momssammanhang (se nedan).

Allmänna fastighetstillbehör är som huvudregel sådant som finns för stadigvarande bruk inom fastighetens gränser, t.ex. byggnader, ledningar, stängsel, annan anläggning och växtlighet på rot. Dessutom utgör gödselstacken på en bondgård fastighetstillbehör. Undantagsvis kan även föremål utanför fastighetsgränsen vara tillbehör till fastigheten. Så är fallet i ett servitutsförhållande om en byggnad eller annan anläggning som inte är tillbehör till den tjänande fastigheten (fastigheten där föremålet är beläget), är avsedd att stadigvarande brukas till förmån för den härskande fastigheten. Detsamma gäller ledning för vilken den härskande fastigheten förordnats en rätt till stadigvarande bruk.[118]

Begreppet *byggnad* kräver normalt ingen närmare precisering. Oftast är det ju också så att om en konstruktion som liknar byggnad, men där tveksamhet ändå råder om det verkligen är fråga om byggnad, konstruktionen i fråga ändå utgör tillbehör, eftersom den i varje fall kan anses som ”annan anläggning”. Därmed blir i stället *avsikten* oftast det som avgör föremålets status; är det ägnat att stadigvarande brukas på fastigheten utgör det tillbehör till densamma, i annat fall är det fråga om

lös egendom. Härvidlag kan anmärkas att i och för sig flyttbara objekt – t.ex. arbetsbodar eller pontonbryggor som placerats på fastigheten – är fastighetstillbehör om kravet "för stadigvarande bruk" är uppfyllt. Sådana flyttbara objekt kan också utgöra exempel på föremål belägna utanför fastighetsgränsen som ändå tillhör fastigheten. Exempelvis pontonbryggor blir tillbehör till den härskande fastigheten om de, enligt servitutsavtal, tillförts den tjänande fastigheten av den härskande fastighetens ägare.[119]

Byggnadstillbehör är allehanda inredningsdetaljer som hör till en byggnad, ägnade att stadigvarande brukas för byggnaden eller del av densamma. Exempel härpå är fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel.

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

Reservdelar och dubbletter till ovan nämnda föremål kan inte utgöra byggnadstillbehör, utan anses som lös egendom.

Industritillbehör omfattar bl.a. maskiner och annan utrustning som ingår i industriell verksamhet, som bedrivs på fastigheten.

Notera i sammanhanget att allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör kan finnas på alla typer av fastigheter. Industritillbehör däremot kan endast finnas på en industrifastighet.[120]

Fastighet enligt momslagen[121]

Förutom mark, i ordets vidsträckta bemärkelse, utgör även allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör fastighet enligt momslagen.

Kärnan i begreppet bygger alltså i stort på jordabalkens regler. Emellertid sker enligt momslagen såväl en utvidgning som en inskränkning av fastighetsbegreppet i förhållande till jordabalkens regler.

En *utvidgning* sker såtillvida att även byggnad, ledning, stängsel eller liknande anläggning för stadigvarande bruk på fastigheten, men tillhörig annan än ägaren till marken, utgör fastighet. Så utgör t.ex. byggnad på annans mark fastighet enligt momslagen. Även byggnadstillbe-

hör, som antingen avser byggnad på annans mark eller som tillförts byggnad av annan än byggnadens ägare, utgör fastighet.

Fastighet eller vara?

En *inskränkning* av fastighetsbegreppet sker på så sätt att industritillbehören aldrig utgör fastighet enligt momslagen, utan anses som varor. Annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör (s.k. verksamhetstillbehör), som tillförts byggnad eller del av byggnad inrättad för annat än bostadsändamål, för att direkt användas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten utgör inte heller fastighet. *Industritillbehör* och *verksamhetstillbehör* utgör alltså varor i momssammanhang (materiella ting som inte utgör fastighet).[122] Exempelvis utgör en specialfläkt till en maskin, i likhet med maskinen, en momspliktig vara. Däremot utgör alltid sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande och som normalt brukar användas i byggnader för bostadsändamål, fastighet, om föremålet utgör byggnadstillbehör enligt ovan.[123] Sålunda utgör t.ex. ett badkar fastighet enligt momslagen även om det används i verksamheten på ett sjukhus.

Det sagda innebär att man, som en tumregel, kan säga att anordningar för en byggnads funktion som uppehållsplats för människor alltid utgör fastighet enligt momslagen. Detta gäller oavsett vad byggnaden som anordningen finns i används för (bostadsändamål, industriell verksamhet etc).

Varor

En ytterligare inskränkning av fastighetsbegreppet är att växande skog, odling och annan växtlighet anses som vara vid omsättning utan samband med avyttring av marken.[124] En rotpostförsäljning av skog utgör alltså en omsättning av momspliktiga varor.

Överlåtelse av fastighet

En överlåtelse av fastighet kan aldrig momsbeskattas, eftersom det inte kan bli fråga om omsättning av vara eller tjänst (jfr avsnitten 6.2.1 och 6.2.1.1). Under V i avsnitt 6.2.1.1 framgår att momsfrihet föreligger även för de fall där det är fråga om delavyttring av fastighet eller avyttring av en ideell andel i fastighet. Beträffande s.k. återföring av momsavdrag vid överlåtelse av fastigheter för vilka frivilligt inträde i momssystemet beviljats, se särskilt i avsnitt 6.5.3.1.

Fastighetsförmedling

Som framgår under I i avsnitt 6.2.1.1 innebär det nya tjänstebegreppet att fastighetsförmedling är en momspliktig tjänst i sig. Momsplikt föreligger även när prestationen endast innebär att mäklaren sammanför säljare och köpare.

Tjänst avseende fastighet, utom uthyrning

Under I i avsnitt 6.2.1.1 ges exempel på tjänster avseende fastighet – utom uthyrning – och för vilka momsplikt föreligger.

Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet

Beträffande tjänster som innebär *överlåtelse* eller *upplåtelse* av olika rättigheter till fastighet gäller som huvudregel ett i princip generellt undantag från momsplikt, vilket medför att någon beskattning inte heller skall ske i sådana fall (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1).[125] I första hand avser man att subventionera boendet genom detta undantag, även lokaluthyrning omfattas emellertid av undantaget från beskattning.

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd (jfr avsnitten 6.2.1.1 och 6.2.2.6) är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan momspliktig tjänst och momsfri upplåtelse av fastighet fanns redan i det "gamla" momssystemet och gällde närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring var med vissa begränsningar momspliktiga tjänster, medan uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor däremot inte räknades som en lagringstjänst utan som upplåtelse av fastighet. Departementschefen har uttalat att denna gränsdragning i princip bör bestå. Däremot föreslås vissa utvidgningar av momsplikten i särskilda fall (jfr vad nedan sägs om s.k. "undantag från undantaget"), såsom vid upplåtelse av förvaringsboxar. I konsekvens härmed uttalar departementschefen att gränsen mellan momspliktiga reklamtjänster och momsfri upplåtelse av fastighet inte bör kvarstå. Tidigare ansågs som skattefri upplåtelse av fastighet att fastighetsinnehavaren endast upplät rätten att på fastigheten sätta upp affischer eller reklamskyltar och förutsatte att han inte hade låtit vidta någon särskild åtgärd för affischeringen eller skyltningen. Denna skillnad bör alltså inte kvarstå i ett generellt skattesystem.[126]

Genom en uttömmande uppräkning i lagen anges de "undantag från

undantaget" för vilka momsplikt föreligger. Momsplikt kan i stort sagas föreligga för sådana kommersiella rättigheter till fastighet för vilka undantag inte kan motiveras av bostadspolitiska eller andra skäl.[127]

> Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet utgör icke momspliktiga tjänster. Ingår som ett led i sådan upplåtelse tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme eller nätutrustning för radio och TV, är det också momsfritt.[128]
>
> Momsplikt föreligger emellertid för:
>
> a. uthyrning av rörelselokal om fastighetsägaren frivilligt momsregistrerat sig,
>
> b. upplåtelse eller överlåtelse av jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,
>
> c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,
>
> d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,
> upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,
> upplåtelse av förvaringsbox,
> upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,
> upplåtelse av byggnad eller mark för djur.[129]
>
> Notera att formuleringen ovan angående nätutrustning inte medför momsfrihet för fastighetsupplåtares förmedling av program (jfr även avsnitt 6.2.5).[130]

Det sagda innebär att varje överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att på något sätt få utnyttja (disponera) vad som enligt momslagen betecknas som fastighet undantas från momsplikt, såvida det inte är fråga om något av "undantagen från undantaget" (jfr punkterna a–d närmast ovan). Det intressanta blir alltså att undersöka omfattningen av de senare fallen (jfr avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4). En överlåtelse eller upplåtelse av en delrätt (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1) – av vad slag det vara må – till fastighet sker alltså momsfritt, om rättigheten inte omfattas av något av nämnda "undantag från undantaget". Det bör uppmärksammas att om en upplåtelse benämnes t.ex. royalty, får ställning ändå tas till huruvida rättigheten som upplåtelsen avser är sådan att den omfattas av huvudregeln om skattefrihet eller av ett "undantag från undantaget".

undantaget" för vilka momsplikt föreligger. Momsplikt kan i stort sagas föreligga för sådana kommersiella rättigheter till fastighet för vilka undantag inte kan motiveras av bostadspolitiska eller andra skäl.[127]

> Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet utgör icke momspliktiga tjänster. Ingår som ett led i sådan upplåtelse tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme eller nätutrustning för radio och TV, är det också momsfritt.[128]
>
> Momsplikt föreligger emellertid för:
>
> a. uthyrning av rörelselokal om fastighetsägaren frivilligt momsregistrerat sig,
>
> b. upplåtelse eller överlåtelse av jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,
>
> c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,
>
> d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,
> upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,
> upplåtelse av förvaringsbox,
> upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,
> upplåtelse av byggnad eller mark för djur.[129]
>
> Notera att formuleringen ovan angående nätutrustning inte medför momsfrihet för fastighetsupplåtares förmedling av program (jfr även avsnitt 6.2.5).[130]

Det sagda innebär att varje överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att på något sätt få utnyttja (disponera) vad som enligt momslagen betecknas som fastighet undantas från momsplikt, såvida det inte är fråga om något av "undantagen från undantaget" (jfr punkterna a–d närmast ovan). Det intressanta blir alltså att undersöka omfattningen av de senare fallen (jfr avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4). En överlåtelse eller upplåtelse av en delrätt (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1) – av vad slag det vara må – till fastighet sker alltså momsfritt, om rättigheten inte omfattas av något av nämnda "undantag från undantaget". Det bör uppmärksammas att om en upplåtelse benämnes t.ex. royalty, får ställning ändå tas till huruvida rättigheten som upplåtelsen avser är sådan att den omfattas av huvudregeln om skattefrihet eller av ett "undantag från undantaget".

Har fastighetsägaren t.ex. uppburit royalty på grund av upplåten rätt till brytning av naturfyndighet, föreligger momsplikt enligt punkt b ovan.

Som vi skall se är det på fastighetsområdet ur momssynpunkt bl.a. intressant med gränsdragningar mellan eller inom följande områden: momsfri fastighetsupplåtelse kontra momspliktigt arrende av rörelse (jfr avsnitt 6.2.8); momsfri fastighetsupplåtelse kontra momspliktigt jordbruksarrende; momsfri fastighetsupplåtelse kontra momspliktig hotellverksamhet (jfr avsnitt 6.2.2.3) och momspliktiga kursgårdar (jfr avsnitt 6.2.7).

6.2.2.1 Uthyrning av rörelselokal m.m. (frivillig registrering)[131]

Rörelselokaler

Dispositionsrätten till en fastighet utgör som nämnts en tjänst enligt momslagen som undantas från momsplikt. Detta är huvudregeln. Emellertid kan en fastighetsägare frivilligt inträda i momssystemet om denne upplåter dispositionsrätten till byggnad (eller del därav) eller annan anläggning som utgör fastighet enligt momslagen för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Som framgår av rubriken är det i första hand fråga om uthyrning av rörelselokaler.

Har frivillig skattskyldighet medgivits kan fastighetsägaren inte frivilligt gå ur momssystemet, utan skattskyldigheten för uthyrningen av rörelselokalen kvarstår så länge förutsättningarna för skattskyldigheten föreligger. Vilka är då förutsättningarna för frivillig skattskyldighet?

Uthyrningen skall ske för stadigvarande användning i verksamhet som medför momsskyldighet. Det är tillräckligt om hyresgästens verksamhet endast till viss del, t.ex. 1 %, medför skattskyldighet enligt momslagen.

I en sådan situation tar fastighetsägaren ut moms på hela hyran, men hyresgästen har enligt allmänna regler (jfr avsnitten 2.1 och 6.3.4.1) endast avdragsrätt för debiterad moms i den mån lokalen används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Notera att någon direkt koppling inte nödvändigtvis behöver föreligga mellan t.ex. fördelningen av momspliktig respektive momsfri omsättning hos hyresgästen och dennes avdragsrätt för moms i hyran för lokalen. Den momspliktiga verksamheten kan t.ex. endast svara för 10 % av den totala omsättningen, men ta hela 60 % av den förhyrda lokalens yta i anspråk. Då kan hyresgästen lyfta 60 % av den moms som ingår i hyran (jfr angående fördelningsgrunder för avdragsrätt vid s.k. blandad verksamhet vad som sägs därom i avsnitt 6.3.4.1).

Är däremot hyresgästens verksamhet helt momsfri – lokalen används t.ex. av en legitimerad läkare i dennes praktik (jfr avsnitt 6.2.6) – kan fastighetsägaren aldrig bli skattskyldig.

Notera att det endast är fastighetsägaren själv som kan registrera sig för uthyrningen; en hyresgäst kan alltså aldrig registrera sig för andrahandsuthyrning. I konsekvens med vad som sagts kan inte heller fastighetsägaren frivilligt registrera sig för uthyrning till den som i sin tur hyr ut lokalerna. Emellertid kan så ske om hyresgästen återuthyr endast en del av den lokal i vilken han bedriver momsskyldig verksamhet. Då har hyresgästen på grund av att andrahandsuthyrningen är momsfri en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1); hyresvärden/fastighetsägaren tar ut moms på hela hyran, men hyresgästen får endast göra avdrag för moms hänförlig till den del av hyran som avser momspliktig verksamhet som hyresgästen bedriver.

I ansökan om frivilligt inträde i momssystemet skall fastighetsägaren ange vilka lokaler som han vill skall omfattas av skattskyldighet – även hyresgästerna skall uppges i ansökan. Fastighetsägaren gör själv detta urval, eftersom inträdet sker frivilligt. Exempelvis kan en hyresgäst som i och för sig bedriver momsskyldig verksamhet i en av fastighetsägarens lokaler motsätta sig att moms skall tas ut på hyran. Detta är helt och hållet en sak mellan fastighetsägaren och hyresgästen som skattemyndigheten inte lägger sig i. Fastighetsägaren har emellertid sin frihet att exkludera den "motspänstige" hyresgästen i sin ansökan om frivillig skattskyldighet och endast ta med övriga momsskyldiga hyresgäster. Detta får dock till följd att fastighetsägaren inte kan göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till den lokal som inte skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Detta gäller för övrigt givetvis även övriga lokaler för vilka frivillig skattskyldighet inte medges.

Om fastighetsägaren efter ansökan därom medges frivilligt inträde anges i skattemyndighetens beslut i procent hur stor del av byggnaden (lokalytorna) som omfattas av skattskyldighet. För s.k. gemensamma förvärv (jfr avsnitt 6.3.4.1), dvs. förvärv hänförliga till såväl "momspliktiga" som "momsfria" lokaler får fastighetsägaren avdrag för ingående moms efter den i beslutet angivna procentsatsen. Full avdragsrätt föreligger för ingående moms avseende förvärv, t.ex. reparationer, enbart hänförliga till "momspliktiga lokaler". Inget momsavdrag överhuvudtaget medges för förvärv som enbart avser "momsfria lokaler". Om frivillig skattskyldighet medges för uthyrning av hela byggnaden

(100 %) har fastighetsägaren rätt till avdrag för all ingående moms avseende byggnaden.

Det spelar ingen roll om byggnaden, vari lokaler upplåts, finns på mark tillhörig annan än byggnadens ägare. Byggnadens ägare anses, i konsekvens med den utvidgning av fastighetsbegreppet som gäller på momsområdet jämfört med vad som gäller civilrättsligt, som fastighetsägare i förevarande sammanhang.

Fastighetsupplåtelse kontra lagringstjänst

Om någon inlagrar varor åt annan, utförs en momspliktig lagringstjänst. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet (jfr även avsnitt 6.4.2.1).[132]

Äkta koncerner, alternativ regel till frivilligt inträde

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal har en kompletterande bestämmelse beträffande företag i koncerner. Om ett företag inom en s.k. äkta koncern tillhandahåller ett annat företag i samma koncern en momsfri tjänst, får det senare företaget, förutsatt att det är momsskyldigt, göra avdrag för den ingående moms som belöper på förvärv eller import som förstnämnda företag gör för att tillhandahålla tjänsten i fråga (jfr avsnitt 8.3).[133] Den momsfria tjänsten kan t.ex. vara uthyrning av rörelselokal. Detta innebär att ett företag inom en äkta koncern som i egenskap av fastighetsägare uthyr rörelselokal till annat företag i koncernen, har möjlighet att föra över ingående moms till förhyrande företag och därmed undvika kumulativa skatteeffekter, utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillämpas.

Byggnadstillbehör etc

Vad nu sagts gäller upplåtelse av lokaler i byggnader som utgör fastighet enligt momslagen. Även allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör (jfr avsnitt 6.2.2) utgör fastighet enligt momslagen. Frivillig skattskyldighet kan sålunda också medges för uthyrning av t.ex. stängsel och andra anläggningar än byggnader som utgör allmänna fastighetstillbehör. Detsamma gäller uthyrning av byggnadstillbehör som t.ex. brandlarm och sprinklerutrustning. Eftersom uthyrning av varor – i likhet med vad som gällde redan i det ”gamla” momssystemet – utgör moms-

pliktig tjänst, torde, av praktiska skäl, beslut om frivillig skattskyldighet avseende uthyrning av byggnad också anses innefatta samtliga byggnadstillbehör och industri- och verksamhetstillbehör, som finns i byggnaden. Notera i sammanhanget även vad som sägs om bl.a. franchiseavgifter i avsnitt 6.2.8 (utarrendering av rörelse) och beträffande s.k. sammansatta transaktioner i avsnitt 6.2.2.6.

Skattskyldighet genom frivilligt inträde, när?

Skattskyldighet vid frivilligt inträde medges tidigast från den dag då ansökan inkom till skattemyndigheten förutsatt att uthyrning då påbörjats.

Retroaktiv avdragsrätt

Genom det frivilliga inträdet får fastighetsägaren givetvis göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till fastigheten från och med beslutet om skattskyldighet och registrering ("tidigast från den dag ansökan inkom"). Han får dessutom rätt till s.k. retroaktiv avdragsrätt.

Har fastighetsägare inom *tre år* från utgången av det kalenderår under vilket utförts ny-, till- eller ombyggnad av fastighet medgivits frivillig skattskyldighet får han göra avdrag för ingående moms hänförlig till byggnadsarbetena till den del de avser uthyrda lokaler som omfattas av skattskyldigheten (*retroaktiv avdragsrätt*).[134] Avdrag för ingående moms avseende bl.a. reparationer får däremot fastighetsägaren göra tidigast från den dag då skattskyldighet/registrering skedde, dvs. tidigast från den dag då ansökan om frivilligt inträde inkom till skattemyndigheten.

Beträffande retroaktiv avdragsrätt förutsätter inte lagen identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad: fastighetsägaren har nämligen retroaktiv avdragsrätt för ingående moms "som hänför sig till byggnadsarbetena" om de avser lokaler som fastighetsägaren hyr ut till momsskyldig. Detta får anses gälla som *lex specialis* i förhållande till den allmänna regeln (*lex generalis*) i avsnitt 2.1 som innebär att avdragsrätt föreligger för den skattskyldiges egna förvärv. Kostnaderna kan alltså ha nedlagts av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt registrerad själv och som därför inte, och inte heller på annan grund, lyft moms för byggnadsarbetena. Köparen av fastigheten går frivilligt in i momssystemet och kan "rensa" byggnadskontot från moms (och även "hämta hem" moms i ombyggnadskostnader som inte aktiverats) genom att utnyttja retroaktiviteten även för de kostnader som säljaren nedlagt. Om

köparen sedan i sin tur säljer fastigheten, blir han återföringsskyldig för gjorda momsavdrag under vissa förutsättningar (jfr avsnitt 6.5.3.1). Om han därvid utfärdar intyg över återförd moms, kan nye ägaren efter att ha beviljats inträde i momssystemet göra avdrag för motsvarande belopp.

Hyresgästen är stat eller kommun

Om hyresgästen är stat eller kommun, medges fastighetsägaren frivillig skattskyldighet för uthyrningen oavsett om den av staten eller kommunen bedrivna verksamheten, för vilken uthyrningen sker, medför momsskyldighet eller ej. Detta sammanhänger med de särskilda regler som numera gäller beträffande avdragsrätt för ingående moms respektive kompensation för momskostnader i kommunal respektive statlig verksamhet (jfr avsnitt 6.3.2.2).

När hyresgästen är en kommun gäller det sagda från och med det nya momssystemets ikraftträdande den 1 januari 1991. När hyresgästen är staten gäller det sagda från och med den 1 juli 1991 (jfr avsnitt 6.3.2.2).

Bostadsrätt

Vad som sagts om uthyrning tillämpas också vid upplåtelse av bostadsrätt (jfr avsnitt 6.3.2.1).

Försäljning av fastigheten

Den fastighetsägare, som avyttrar fastighet eller del därav för vilken han medgivits frivilligt inträde, skall om han fortsätter uthyrningsverksamheten efter försäljningen vara momsskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.[135]

Återföringsskyldighet avseende gjorda momsavdrag

Den fastighetsägare som beviljats frivilligt inträde för uthyrning kan under vissa omständigheter, bl.a. vid försäljning av fastigheten, bli skyldig att återföra gjorda momsavdrag till beskattning. Se mera angående de s.k. återföringsreglerna i avsnitt 6.5.3.1.

6.2.2.2 Jordbruksarrende, avverkningsrätt etc

Som nämnts (jfr avsnitt 6.2.2) utgör upplåtelse eller överlåtelse av jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt

att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske m.m. bete exempel på "undantag från undantaget" på fastighetsområdet som medför momsplikt.

> Uttrycket "annan jämförlig rättighet" innebär att momsplikt föreligger för upplåtelser och överlåtelser av rättigheter som kan komma inom främst jord- och skogsbruket. Vidare torde även arrende av handelsträdgård omfattas av momsplikten.

Notera att skog eller annan växtlighet som omsätts tillsammans med avverkningsrätt anses utgöra varor, eftersom omsättning sker utan samband med avyttring av marken (jfr avsnitt 6.2.2). En engångsersättning för allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt och avyttring, i samband därmed, av skogsprodukter, momsbeskattas för övrigt alltid, eftersom sådan verksamhet anses yrkesmässig i sig enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1).

Beträffande jordbruksarrende skall nämnas att arrendatorn har rätt till avdrag för ingående moms även till den del värdet av bostad ingår i arrendet.[136] Denna bestämmelse utgör sålunda ett undantag från avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2).

6.2.2.3 Hotell, camping etc

Momsplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet (jfr angående hälsohem och kursgårdar avsnitten 6.2.6 och 6.2.7). Det är fortfarande lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse som utgör "kärnan" i momsplikten enligt förevarande grund. Liksom enligt den gamla ordningen omfattar alltså skatteplikten inte bara hotell i vanlig mening utan även uthyrning av stugor i stugbyar och semesterbyar eller på campingområden.

Som ny momspliktig upplåtelse har vidare införts upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skatteplikten omfattar upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av sådana enklare stugor på campingområde som skatteplikten för rumsuthyrning tidigare inte ansetts innefatta. Skatteplikten gäller även upplåtelse av näringsidkares egna uppställda tält eller husvagnar.[137]

> Eftersom rumsuthyrning etc inte avser stadigvarande bostad omfattas ifrågavarande verksamheter inte av avdragsförbudet härför (jfr avsnitten 2.3 och 7.2).

På campingplatserna i Sverige är s.k. Svenskt Campingkort obligato-

att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete exempel på "undantag från undantaget" på fastighetsområdet som medför momsplikt.

Uttrycket "annan jämförlig rättighet" innebär att momsplikt föreligger för upplåtelser och överlåtelser av rättigheter som kan förekomma inom främst jord- och skogsbruket. Vidare torde även t.ex. arrende av handelsträdgård omfattas av momsplikten.

Notera att skog eller annan växtlighet som omsätts tillsammans med en avverkningsrätt anses utgöra varor, eftersom omsättning sker utan samband med avyttring av marken (jfr avsnitt 6.2.2). En engångsersättning för allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt och avyttring, i samband därmed, av skogsprodukter, momsbeskattas för övrigt alltid, eftersom sådan verksamhet anses yrkesmässig i sig enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1).

Beträffande jordbruksarrende skall nämnas att arrendatorn har rätt till avdrag för ingående moms även till den del värdet av bostad ingår i arrendet.[136] Denna bestämmelse utgör sålunda ett undantag från avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2).

6.2.2.3 Hotell, camping etc

Momsplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet (jfr angående hälsohem och kursgårdar avsnitten 6.2.6 och 6.2.7). Det är fortfarande lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse som utgör "kärnan" i momsplikten enligt förevarande grund. Liksom enligt den gamla ordningen omfattar alltså skatteplikten inte bara hotell i vanlig mening utan även uthyrning av stugor i stugbyar och semesterbyar eller på campingområden.

Som ny momspliktig upplåtelse har vidare införts upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skatteplikten omfattar upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av sådana enklare stugor på campingområde som skatteplikten för rumsuthyrning tidigare inte ansetts innefatta. Skatteplikten gäller även upplåtelse av näringsidkares egna uppställda tält eller husvagnar.[137]

Eftersom rumsuthyrning etc inte avser stadigvarande bostad omfattas ifrågavarande verksamheter inte av avdragsförbudet härför (jfr avsnitten 2.3 och 7.2).

På campingplatserna i Sverige är s.k. Svenskt Campingkort obligato-

riskt: det kan användas som kreditkort vid incheckning, och innebär att gästen får kredit fram till avresedagen. Avgiften för kortet anses utgöra en momsfri finansiell tjänst (jfr avsnitt 6.2.4).[138]

Sänkt momssats den 1 januari 1992

Från och med den 1 januari 1992 gäller att rumsuthyrning i hotellrörelse, tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar samt upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden momsbeskattas efter den lägre momssatsen 18 % (vilken blir 21 % 1/1 1993). Av förarbetena framgår att man vill undvika konkurrenssnedvridingar på förevarande område, varför samtliga typer av tillhandahållanden i detta avsnitt torde kunna anses omfattade av den lägre momssatsen.[139] Se mera härom, och även om den lägre momsen för serveringstjänster, i kapitel 13.

6.2.2.4 Parkeringsverksamhet, hamnar etc

Momsplikt föreligger för upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet. Med upplåtelse av parkeringsplats avses här upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad.[140]

Parkeringsverksamhet definieras inte i lagen. I en skrivelse till länsskattemyndigheterna den 3 december 1990[141] har emellertid RSV uppdelat parkeringsverksamhet i parkering på *gatumark*, *tomtmark* och *i parkeringshus*. RSV konstaterar att kommunens upplåtelse av parkeringsplatser på gatumark inte utgör myndighetsutövning (jfr avsnitt 6.3.2.2), utan får anses ske i konkurrens med privat parkeringsverksamhet. En kommuns parkeringsverksamhet omfattas därmed av momsplikt och är dessutom yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej (jfr avsnitt 6.3.2.2). En felparkeringsavgift momsbeläggs emellertid inte, eftersom det inte kan anses vara fråga om ett tillhandahållande av vara eller tjänst gentemot fordonsägaren (jfr avsnitt 6.4.4.1).

Parkeringsverksamhet på tomtmark och i parkeringshus bedrivs av privata bolag, kommunala parkeringsbolag och kommuner. Ett realavtal kan sägas ingås när fordonsföraren uppställer sitt fordon på parkeringsplatsen. Den avgift som den som bedriver parkeringsverksamheten tar ut skall momsbeläggas. RSV uttalar att den s.k. kontrollavgift som markägaren har rätt att ta ut, om fordonsföraren bryter mot regler som skyltats på den aktuella parkeringsplatsen, inte skall momsbeläggas eftersom åtgärden – i likhet med vad som sagts ovan angående felparke-

ringsavgift – inte kan anses utgöra tillhandahållande av momspliktig tjänst.

Utanför momsplikten faller som synes sådana upplåtelser som inte sker i parkeringsverksamhet. Därmed blir upplåtelser i samband med t.ex. bostadsuthyrning momsfria. Detsamma gäller i allmänhet arbetsgivares upplåtelse åt anställda.[142] Det är alltså momsfritt att hyra parkeringsplats av sin hyresvärd eller bostadsrättsförening. Däremot torde sådan boendeparkering vartill tillstånd kan fås från kommunen i det område där man är kyrkobokförd vara momspliktig (jfr även avsnitt 6.3.2.1).

Momsplikt föreligger vidare för upplåtelse för fartyg – alltså såväl för skepp som för båt – eller luftfartyg av hamn eller flygplats.

Skatteplikten har utsträckts till att gälla inte bara handelshamn utan även annan hamnrörelse. Detta innebär att även små marinor blir momspliktiga. Hamnutrustning såsom kranar o.d. utgör överhuvudtaget inte fastighet, varför momsplikt föreligger vid upplåtelse av sådant utan att det är fråga om någon tillämpning av "undantaget från undantaget". Med fartyg förstås i förevarande sammanhang även luftkuddefarkost.[143]

Eftersom momsplikten avser hamnverksamhet är det momsfritt att enbart upplåta "råmark" för uppläggning av båt (jfr avsnitt 6.2.2.6).

Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avser upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av flygplan. Numera begränsas inte momsplikten till att avse endast flygplats som är trafikflygplats eller som drivs av luftfartsverket eller kommun. Gränsdragningen mot upplåtelse av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. består emellertid. Detta innebär att uthyrning enligt hyresavtal av permanenta lokalutrymmen i hangarer sker momsfritt.[144]

Momsplikt föreligger även för upplåtelse av förvaringsbox, vilket innefattar bl.a. uthyrning av bankfack. Upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet är också momspliktig. Slutligen har momsplikt införts beträffande upplåtelse av byggnad eller mark för djur. Därmed aktualiseras inte längre någon gränsdragning mellan å ena sidan momspliktigt tillhandahållande av djurskötsel, fodervärdskap eller betesservitut och å andra sidan momsfri upplåtelse av fastighet.[145]

Gemensamma bestämmelser

Om fastighetsägare eller nyttjanderättshavare hyr ut fastighet eller del därav till någon som där bedriver parkeringsverksamhet åvilar, enligt RSVs rekommendationer, skattskyldighet endast den som bedriver parkeringsverksamheten på ifrågavarande utrymme. Motsvarande bör även gälla vid upplåtelse av fastighet för hamn eller flygplats. Vid upplåtelse i flera led av utrymme som är avsett för reklam eller annonsering på fastighet anses momsplikt föreligga i samtliga led. Motsvarande bör enligt RSV gälla vid upplåtelse av mark eller byggnad för djur.[146]

6.2.2.5 Fastighetsförvaltning/-skötsel

I avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4 berördes undantagen från huvudregeln om momsfrihet avseende rättigheter till fastighet. Det handlade alltså om vad jag benämner delrätter till föremål (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1). Beträffande kategorin "Prestationer på föremål, förmedling och andra personliga tjänster" (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1) kan följande sägas i förevarande sammanhang.

Såväl prestationer som utförs "på" en fastighet som administrativa tjänster (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitten 6.2.4 och 6.2.8) avseende fastighet är momspliktiga.

Momsplikt föreligger med andra ord för samtliga tjänster avseende fastighetsskötsel och fastighetsförvaltning. Det gäller t.ex. upphandlad fastighetsskötsel, städning av bostäder och andra lokaler, yttre städning, fönsterputsning och sotning. Härvidlag kan framhållas att momsplikt numera föreligger även vid s.k. samordnad fastighetsförvaltning, dvs. när smärre reparationer och underhåll ingår som underordnade moment i ett förvaltningsuppdrag. Sådana tjänster var tidigare momsfria enligt huvudsaklighetsprincipen som underordnat den då momsfia förvaltningen. I det nya systemet med en generell beskattning finns det alltså inte några sådana gränsdragningar.[147]

Beträffande fastighetsarbeten som utförs i egen regi kan s.k. uttagsbeskattning aktualiseras. Se mera härom i avsnitt 11.1. Angående kyrkogårdsförvaltning, se särskilt avsnitt 6.2.8.

6.2.2.6 Sammansatta transaktioner[148]

När ett tillhandahållande innefattar såväl fastighetsupplåtelse som andra tjänster eller varor, s.k. sammansatt transaktion (jfr avsnitt 6.2.1.1),

blir det nödvändigt att ta ställning till huruvida transaktionen skall beskattas helt, delvis eller inte alls.

Om en fastighetsägare upplåter såväl lokal som däri befintliga inventarier bör det anses vara fråga om två skilda prestationer: skattefri lokaluthyrning och skattepliktig uthyrning av varor (inventarier). Ett beslut om frivilligt inträde i momssystemet för fastighetsägaren på grund av lokaluthyrning kan dock av praktiska skäl anses omfatta även inventarierna (jfr avsnitt 6.2.2.1).

När upplåtelse eller tillträde till fastighet kombineras med annan tjänst på ett sådant sätt att tillhandahållandena inte kan ses som klart åtskilda prestationer rekommenderar RSV att momsplikten får avgöras med hänsyn till vad tillhandahållandet huvudsakligen (jfr avsnitt 6.2.1.1) avser. RSV hänvisar till uttalande av departementschefen om gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet och uttalar följande.

> 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.[149]

RSV tar i rekommendationen upp olika situationer där sammansatta transaktioner förekommer och anger därvid huruvida man anser att fastigheten utgör det huvudsakliga tillhandahållandet (momsfritt) eller fastigheten endast utgör ett underordnat led i annat tillhandahållande som är momspliktigt. Härvidlag hänvisar RSV till att ledning får sökas i annan lagstiftning än momslagen; är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att det är fråga om en momsfri transaktion. Nedan återges RSVs synpunkter för de olika situationerna. Emellertid får man hålla i minnet att det alltid kan argumenteras för eller emot i det enskilda fallet och RSV reserverar sig dessutom i rekommendationen för framtida rättsutveckling på området.

Upplåtelse av fastigheten utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

Upplåtelse av hel eller del av *idrottshall* bör betraktas som skattefri lokalupplåtelse. Som skattefri upplåtelse av del av fastighet bör även räknas uthyrning av banor för tennis, badminton och squash.

Upplåtelse av *sammanträdesrum, aulor, klassrum* och *gymnastiksalar* bör normalt anses utgöra momsfria lokalupplåtelser.

Upplåtelse av enbart lokaler för *teater, konferenser, festvåningar* och *konserthus* bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet medför dock skatteplikt (jfr angående kursgårdar avsnitt 6.2.7). Så är också fallet om serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning. Lokalen får i sådant fall anses underordnad serveringstjänsten. I sistnämnda fall eliminerar RSVs ståndpunkt dessutom konkurrenssnedvridning gentemot de fall där olika personer svarar för lokalupplåtelsen respektive serveringen.

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båt bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet. Det förekommer att upplåtaren åtar sig att utföra skattepliktiga tjänster såsom upptagning, iläggning, tillhandahållande av vagga och täckning. Tillhandahållande av dessa tjänster mot särskild ersättning bör inte medföra att markupplåtelsen blir skattepliktig. I de fall gemensamt vederlag utgår för markupplåtelsen och de skattepliktiga tjänsterna bör beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Upplåtelse av trottoarer, gatumark, tomtmark m.m. för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefri upplåtelse av mark.

> Notera i sammanhanget att momsen använder begreppet fastighet och inte det vidare begreppet fast egendom. Därför har RSV i sin rekommendation nödgats använda begreppet mark, när momsfriheten för upplåtelse av trottoarer, gatumark, tomtmark m.m. skall beskrivas. Gator och torg är t.ex. inte fastighetsindelade. Enligt momsens systematik är fråga om momspliktig tjänst vid upplåtelse av ett torg, som inte är fastighetsindelat. För att uppnå momsfrihet på området måste därför RSV tala om skattefri upplåtelse av mark. I avsnitt 6.2.2.4 framgår att RSV anser en kommuns upplåtelse av parkeringsplatser på gatumark som momspliktig.

Rätten att nyttja en *golfbana* för avsett ändamål bör anses utgöra "annan rättighet till fastighet" (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.2) och därmed undantas från momsplikt. Även om fastigheten (golfbanan) kan nyttjas av flera personer samtidigt bör den begränsade rätten ("delrätten" till fastigheten) ses som transaktionens huvudsakliga innebörd då annan vara eller tjänst normalt inte tillhandahålls i samband härmed. För rätten att spela golf brukar en s.k. green fee erläggas, vilken sålunda inte skall momsbelägggas. Övning av utslag på s.k.

driving-range samt bangolf (minigolf) bör däremot anses som momspliktiga tillhandahållanden då rätten till fastigheten här får ses som underordnad annat skattepliktigt tillhandahållande. Angående s.k. hole in one-card, se avsnitt 6.2.8.

Fastigheten utgör endast ett underordnat led i annat tillhandahållande

Om följande omständigheter föreligger talar det för att det är fråga om en momspliktig tjänst.

- Upplåtelsen sker samtidigt till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen.
- Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna.
- Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan (jfr vad som sägs om entréavgifter till uppträdanden på restaurang i avsnitt 6.2.3 och till spellokaler i avsnitt 6.2.8).

Om nyttjandet av verksamhetstillbehör eller andra varor eller tjänster utgör en så väsentlig del av tillhandahållandet att tillträdet till fastigheten utgör ett helt underordnat led i sammanhanget bör även detta anses som momspliktig tjänst.

Tillträde till *badhus* och *isanläggningar* (av typen allmänhetens nyttjande) får anses utgöra sådant momspliktigt tillhandahållande där fastigheten är av underordnad betydelse. Sådana upplåtelser får anses utgöra skattepliktiga tjänster. Motsvarande tillhandahållande utomhus bör inte bedömas på annat sätt. Upplåtelse av speltider för bowling får anses utgöra en sådan skattepliktig tjänst där lokalen är av underordnad betydelse.

Upplåtelse av *tvätt- och servicehall* på bensinstation får anses utgöra en sådan skattepliktig tjänst där lokalen är av underordnad betydelse. Är det endast fråga om upplåtelse av tvättplats (spolplatta, servicebox o.d.) där kunden själv får tvätta sin bil torde, enligt min mening, ledning fortfarande kunna sökas i RSNs meddelande från 1970[150], när det gäller bedömningen av huruvida tillträdet till fastigheten endast skall anses utgöra ett underordnat led i förhållande till verksamhetstillbehör etc som ingår i tillhandahållandet. RSN uttalade att sådant tillhandahållande skulle anses momsfritt även om kunden utan särskild avgift tillhandahålls exempelvis tvättmedel eller som lån får nyttja vissa varor

såsom hink, svamp och vridmaskin. Om anläggningens innehavare däremot tar ut särskild avgift för tvättmedel, vax och annat, bör skatt utgå för denna del av vederlaget. Sker biltvätten i en automatisk anläggning torde tillträdet till fastigheten utgöra ett underordnat led i förhållande till åtkomsten av tvättanläggningen och sålunda momsplikt föreligga, oavsett om anläggningen handhas av anställd personal eller av kunden.

> Jag argumenterar alltså för att det fortfarande finns fall av momsfri upplåtelse av tvätt- och servicehallar, nämligen när det i upplåten tjänst förutom fastigheten som sådan inte ingår något "annat tillhandahållande". Såvida man inte argumenterar för att "annat tillhandahållande" består i själva (dispositions)tiden, medför, enligt min syn, tillgången till enklare saker som hink, svamp etc inte att något "annat tillhandahållande" föreligger, vartill upplåtelsen av fastigheten som sådan skulle vara av underordnad betydelse.

Se avsnitt 6.2.8 angående utarrendering av rörelse där arrendet även innefattar fastighetsupplåtelse.

6.2.3 Kultur/nöjen/rättigheter[151]

Som framgått (jfr under II, III, IV och V i avsnitt 6.2.1.1) är rättigheter av alla de slag momspliktiga som tjänster, om de inte undantas genom särskilt angivande i lagen.

På immaterialrättens område förekommer undantag från momsplikt där det anses kulturpolitiskt motiverat. Undantag inom kulturområdet förekommer för övrigt främst där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet är marginellt och en beskattning kan antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser.[152]

I punkterna a–g nedan redogörs för undantagen från momsplikt inom kulturområdet. Först skall emellertid erinras om att inkomster från en tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig art, liksom från tillfälliga uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur vid inkomstbeskattningen går i inkomstslaget tjänst.[153] För att en person överhuvudtaget skall kunna momsbeskattas krävs att omsättningen sker i en näringsverksamhet (jfr avsnitt 1.1.3). Är det inte fråga om verksamhet av tillfällig natur anses näringsverksamhet föreligga när ersättning utgår i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar.[154] Om jag endast skriver denna bok mot en engångsersättning och inte avser att författa på heltid, sker inte någon momsbeskattning redan på grund av att yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1) inte uppkommer.

Skulle jag däremot år från år av förlaget uppbära royalty, föreligger yrkesmässighet. Då aktualiseras undantagsbestämmelsen enligt punkt a nedan.

a) Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) undantas från momsplikt, såvida det inte är fråga om rättighet som avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling, film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. I dessa fall föreligger alltså momsplikt även om rättigheten i fråga omfattas av någon av nämnda paragrafer i upphovsrättslagen.

För att en rättighet skall vara skyddad enligt upphovsrättslagen kravs att den avser en intellektuell prestation som är unik: prestationen i fråga skall ha s.k. verkshöjd (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1). Sålunda kan man säga att upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet till ett litterärt eller konstnärligt verk undantas från momsplikt om det inte är fråga om ett plagiat av någon annans verk. Något "kvalitativt" krav kan knappast uppställas; för undantag från momsplikt räcker det därför med att verket i fråga inte har plagierats, utan verkligen är den förmente upphovsmannens egna verk (angående översättningar, se avsnitt 6.2.4).

Rätten till t.ex. en reklambroschyr är däremot momspliktig på grund av "undantaget från undantaget". Notera att momsplikt också föreligger när upplåtelse eller överlåtelse inte avser upphovsrätten utan själva boken som trycksak. Reklamtjänster är för övrigt generellt momspliktiga.

Litterära verk är inte bara böcker i vanlig mening, utan även kartor och annat i teckning eller grafik eller i plastisk form utfört verk av beskrivande art.[155] Konstnärliga verk är alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst. Litterära eller konstnärliga verk är för övrigt varje skönlitterär eller beskrivande framställning i skrift eller tal, datorprogram, musikaliska eller sceniska verk eller filmverk. Jag gör härvidlag inte någon närmare indelning i kategorierna litterärt respektive konstnärligt. I förevarande sammanhang är det i stället – som framgår nedan under punkt b – väsentligt att skilja mellan bildkonst och brukskonst.

Självständigt verk kontra gemensam upphovsrätt (ett exempel)

En scenograf arbetar med scenografin för en film, som inte avser reklam eller information, och undrar om momsbeskattning sker för detta. Frågan är om scenografen genom sitt arbete med filmen tillhandahåller ett litterärt eller konstnärligt verk eller ej. Har det som scenografen åstadkommer en sådan individuell särprägel att ett självständigt verk, som åtnjuter upphovsrättsligt skydd kan anses uppkomma, föreligger en tjänst som undantas från momsplikt. Om däremot ett konstnärligt verk kan sägas föreligga först när själva filmen är klar, har scenografen upphovsrätt till verket (filmen) gemensamt med flera som deltagit vid framställningen. Sådan gemensam upphovsrätt följer av upphovsrättslagens (URLs) 6 §, vilken inte räknas upp under a, varför undantag från momsplikt inte föreligger för scenografen. Den som vill utnyttja filmverket måste förhandla med samtliga dess skapare, och dessa skall fakturera med moms (förutsatt att de är självständiga i förhållande till uppdragsgivaren och inte att anse som dennes anställda). Om scenografen och de andra som gör filmen utför sina prestationer i ett gemensamt bolag, kan de genom bolaget upplåta eller överlåta rättigheterna till filmen momsfritt. Detta eftersom man i sådant fall "är tillbaka" i 1 § URL: bolaget är då nämligen "den" som skapat filmverket.

I förevarande sammanhang kommer man in på bedömningar varöver skattemyndigheten inte kan ge några generella riktlinjer. Huruvida scenografens prestationer utgör något självständigt verk som åtnjuter upphovsrättsligt skydd, torde med visshet kunna avgöras först i en civilprocess vari en prövning företas om intrång i hävdad upphovsrätt skett eller ej. Normalt sett torde inte myndigheten ifrågasätta att undantag från momsplikt föreligger, om uppdragsgivaren ersätter scenografen för en prestation varöver han inte kan förfoga (mångfaldiga, ändra etc) utan scenografens medgivande.

b) Överlåtelse eller import av bildkonst som avses i 1 § upphovsrättslagen och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo undantas från momsplikt.

Till skillnad från vad som gäller för övriga litterära och konstnärliga verk under a gäller särskilt för bildkonst undantag från momsplikt även när själva exemplaret överlåts. Det måste emellertid vara konstnären själv som säljer bildkonsten.

Om konstnären överlåter äganderätten till ett eget bildkonstalster, dvs. själva exemplaret, blir alltså överlåtelsen momsfri enligt förevarande punkt. En annan sak är om konstnären i stället (eller dessutom) upplåter eller överlåter upphovsrätten till bildkonstalstret; det kan gälla rätten att mångfaldiga och sprida exemplarets innehåll. Då blir upplåtelsen eller överlåtelsen momsfri enligt punkt a i stället.[156]

Om konstnären har överlåtit sin bildkonst till ett eget bolag och säljer genom detta föreligger momsplikt[157], eftersom ägaren är bolaget och inte konstnären själv. Notera att det i sådant fall uppkommer yrkesmässighet oavsett omfattningen av verksamheten, eftersom bolagsinkomster endast beskattas i näringsverksamhet (jfr avsnitt 8.1).

I förevarande sammanhang kan erinras om att galleriers och konsthandlares *förmedlingsprovisioner* är momspliktiga oavsett om de avser alster av bildkonst som är momspliktiga eller momsfria. Detta som en följd av det nya "utvidgade" tjänstebegreppet (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1).

Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.[158] Även en fartygsmodell har ansetts som bildkonst[159], medan däremot fotografisk bild inte ansetts utgöra bildkonst[160]. Reproduktioner undantas från momsplikt endast om de görs av ett bibliotek (jfr under punkt e nedan). Ett tryckeri däremot som trycker reproduktioner för en konstnärs räkning skall ta ut moms.

Utanför begreppet alster av bildkonst faller exempelvis *brukskonstverk*. En överlåtelse av äganderätten till ett sådant verk omfattas således inte av skattefriheten i förevarande punkt. Om överlåtelsen avser både äganderätten och upphovsrätten kan emellertid transaktionen komma att bli momsfri enligt punkt a. Upphovsrätten till verket omfattas ju av 1 § upphovsrättslagen. Huruvida transaktionen på så sätt är momsfri enligt a beror på var överlåtelsens tyngdpunkt ligger.[161] Avser överlåtelsen dels själva exemplaret, dels t.ex. endast rätt att sprida det i en begränsad omfattning torde momsplikt föreligga, eftersom tyngdpunkten i överlåtelsen då får anses ligga på äganderätten. Överlåts å andra sidan jämte äganderätten hela upphovsrätten utan några som helst begränsningar torde momsfrihet råda.

Fotografisk bild i bok (ett exempel)

En artist framställer i egen regi en bok som vederbörande säljer i visst antal exemplar. Boken trycks på 150 grams konstpapper och innehåller ett femtiotal fotografier tryckta i duplex med lackning. Skall moms utgå på bokförsäljningen?

Knäckfrågan är om boken kan anses utgöra sådant alster av bildkonst som avses här under b. En bok kan bedömas som momsfri, om bildkonst i densamma och inte text i boken är det huvudsakliga och varje exemplar av boken säljs som konstverk. Här är emellertid fråga om fotografier och inte

om exempelvis litografiska blad. Rätten till fotografi har immaterialrättsligt skydd enligt lag (1960:730) om rätt till fotografisk bild (fotolagen) och inte enligt upphovsrättslagen. Eftersom hänvisning här under b sker till 1 § upphovsrättslagen, och inte till fotolagen, och boken innehåller fotografier, kan boken inte omfattas av undantag från momsplikt som för alster av bildkonst.

Artistisk/konstnärlig verksamhet kontra reklam (ett exempel)

Nedan ger jag ett exempel på verksamhet där undantag enligt a och/eller b kan förekomma i samband med reklamtjänst. Jag förutsätter att den förmente momsskyldige är en fysisk person som självständigt och varaktigt driver verksamheten med vinstsyfte, dvs. som är yrkesmässig enligt momslagen. Det är alltså konstnären själv som äger sina alster, varför i fråga om bildkonst momsplikt inte uppkommer enbart på grund av att verket överlåtits på ett av konstnären ägt bolag.

Antag att en artist skapar en illustration, en skulptur eller någon annan form av bildkonst, som kan användas i reklamsyfte. Exemplaret kan överlåtas momsfritt oavsett om det faktiskt används i reklamsyfte eller ej. Om däremot endast rätten att mångfaldiga exemplaret upplåts, och beställaren (eller dennes kund i sin tur) skall använda illustrationen i reklamsammanhang skall fakturering ske med moms.

Antag vidare att vederbörande också författar en text – det kan vara fråga om några rader på ett papper, en broschyr eller en bok. Då skall vid överlåtelse av originalexemplaret – manus – eller upplåtelse av rätten att nyttja detsamma fakturering inte ske med moms. Om artisten (författaren) däremot själv ger ut broschyren/boken skall momsbeskattning givetvis ske som för vilken varuförsäljning som helst.

Förutsättningarna ändras så att det inte längre är fråga om beställning av ett reklamalster. Visar det sig att beställaren eller någon annan ändå använder alstret i en reklamkampanj, behöver fakturering med moms inte ske i efterhand. Endast om artisten godkänner i efterhand att alstret i fråga ändå används i reklamkampanjen skall momsbeskattning ske (jfr även avsnitt 6.4.4.1).

Antag slutligen att artisten överlåter ett exemplar av t.ex. en affisch gjord av henne/honom själv. På affischen har vederbörande dessutom författat en text, och det hela skall användas i en reklamkampanj. Här är alltså fråga om upplåtelse av bilden med text som ett reklamalster. Då inställer sig frågan om momsbeskattning skall ske för all ersättning som artisten uppbär. I fakturan särredovisas lämpligen överlåtelsen av själva originalet utan moms (momsfritt). Moms skall dock tas ut vad avser upplåtelse för reklamändamålet.

c) Utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sådant framförande undantas från momsplikt.

Med utövande konstnärer avses sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och dylika. Detta innebär att utanför momsfriheten hamnar i allmänhet t.ex. föredragshållare och andra informatörer, vilka ju normalt inte agerar i egenskap av utövande konstnärer. Denna gräns för momsfriheten gäller även om framförandet avser ett litterart eller konstnärligt verk. Med sådant verk avses här ett upphovsrättsligt skyddat verk. Utövande konstnärers framförande av annat än sådana verk faller i praktiken utanför inkomstslaget näringsverksamhet och därmed utanför momssystemet.[162]

Genom skattefriheten för rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning undantas royalties och andra ersättningar som erhålls för att t.ex. grammofon- eller videoinspelningar används av radio- och televisionsföretag eller annan. Momsfriheten gäller alltså inte endast rättighet som innehas av artisten själv, utan även exempelvis ett grammofonbolags ersättning från ett radio- eller televisionsföretag för användandet av inspelningen blir momsfri.[163]

d) Konserter samt cirkus-, biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar undantas från momsplikt.

I förarbetena[164] räknades inte konserter och cirkusföreställningar upp, men dessa undantag lades till i lagtexten av riksdagen. Eftersom departementschefen i propositionen uttalade sig för en generell beskattning av kommersiell populärunderhållning och ansåg detta väsentligt underlätta tillämpningen av momslagen genom att t.ex. restaurangverksamhet med tillhörande underhållning i sin helhet träffas av moms[165], inställer sig frågan om restaurangunderhållning intar någon särskild ställning i momshänseende. Denna fråga tas upp i en artikel av Erik Eklund i Svensk Skattetidning. Han hänvisar härvidlag till ett regeringsrättsavgörande från 1969[166] där regeringsrätten fann att varieté-, entré- och kuvertavgifter, förutsatt att de inte tillika utgjorde ersättning för servering, inte till någon del skulle inräknas i den momspliktiga omsättningen. Det avgörande för momsfrihet i det nya systemet torde fortsatt vara om en särskild avgift tas ut för föreställningen eller ej (jfr angående entréavgifter till lokaler där spel bedrivs, avsnitt 6.2.8 och kapitel 13). Om entréavgiften till restaurangen inte till någon del avser t.ex. serve-

ring utan enbart underhållningen, utgår inte någon moms på avgiften.[167] Den som betalar entré till Hamburger Börs för att lyssna på Liza Minnelli betalar alltså inte någon moms för detta, lika litet som den som går på samma konsert när den ges på något konserthus i landet (jfr angående entréavgifter även kapitel 13).

Eklund hänvisar i sin artikel beträffande vad som skall förstås med cirkusföreställningar till Sveriges nationalencyklopedi. Däri anges att med cirkus och cirkusföreställning åsyftas följande: "Nöjes- och konstform med tonvikt på förevisning av dresserade djur, akrobater, jonglörer och clowner i en gemensam föreställning på en cirkelrund ridbana. Cirkus är också den vanliga benämningen på företag som anordnar sådana föreställningar och på lokalen där föreställningarna äger rum."

Ett akrobatnummer i en varietéföreställning torde således inte undantas från momsplikt.

Med "jämförliga föreställningar" avses t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar, vilka sålunda undantas från momsplikt.[168]

I sammanhanget kan också nämnas att momsfrihet gäller från och med den 1 januari 1992 för tjänster avseende framställning (framkallning av negativ), kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.[169] Efterbehandlingen kan bestå i t.ex. synkronisering, klippning, dubbning, effekt- och musikläggning samt mixning och textsättning.[170]

e) Biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar undantas från momsplikt.

Denna skattefrihet innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker etc. Den innefattar inte bara direkta avgifter för själva tillhandahållandet av böckerna etc utan även därtill förknippade avgifter såsom årsavgifter, beställnings- och köavgifter. Momsfriheten gäller även släktforskningsavgifter i form av avgifter för tillhandahållande av bibliotekens egna kopior av exempelvis kyrkböcker. Förmedlingsavgifter för tillhandahållande av kopia som biblioteket beställer från landsarkiv o.d. blir momsfria enligt denna punkt i förening med punkt f nedan.[171] Märk i sistnämnda hänseende att det enligt punkt f inte får vara fråga om sammanställning eller bearbetning av beställt material.

Informationsverksamhet blir dock liksom för alla andra subjekt momspliktig (jfr avsnitt 6.2.5). Enda undantaget är *bibliografiska upplysningar*, dvs. upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på

biblioteket eller på annat bibliotek. Ett undantag för bibliotekens verksamhet till att omfatta informationstjänster i övrigt anses medföra konkurrenssnedvridningar till nackdel för sådana skattskyldiga som yrkesmässigt tillhandahåller informationstjänster.[172]

f) Arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur undantas från momsplikt.

Med tillhandahållande av arkivhandlingar förstås även tillhandahållande av kopior därav. Skattefriheten omfattar inte ett arkivs sammanställning och bearbetning av uppgifter ur egna eller andras handlingar.[173]

g) Museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställning undantas från momsplikt.

Skattefriheten innefattar ett museums inträdesavgifter, guideavgifter och vederlag för tillhandahållande av vandringsutställningar o.d. Skattefriheten innefattar däremot inte uppdragsverksamhet som exempelvis utfärdande av äkthetsintyg och värderingsintyg avseende tavlor och annat, konservatorsarbeten (renoveringar av byggnadsfasader och skulpturer m.m.), utredningar om fornlämningar eller inventering och bedömning av den fysiska miljön (byggnader och landskap). Sistnämnda slag av inventering utförs i regel av länsmuseerna med stat och kommun som uppdragsgivare, vilka ju alltid kompenseras för momsen (jfr avsnitt 6.3.2.2).[174]

Bortsett från undantagen enligt a–g ovan föreligger en generell momsplikt inom kultur- och nöjesområdet. Momsplikt föreligger sålunda för *danstillställningar* (som inte är balett), *restaurangunderhållning* (när det inte är fråga om "konsert") samt för *sport-* och *idrottsevenemang*. När det gäller idrottslig verksamhet förutsätts den bibehållna ordningen med undantag från skattskyldighet för de ideella föreningarna (jfr avsnitt 6.3.3) tillgodose berättigade krav på momsfrihet för icke-kommersiell verksamhet. Genom skattefrihetens anknytning till den inkomstskattemässiga behandlingen av ideella föreningar undantas i praktiken hela idrottsrörelsen. Departementschefen uttalar emellertid att man – med tanke på den basbreddning som momsreformen innebär – kommer att följa upp effekterna för idrottsrörelsen och även andra folkrörelser.[175]

I förevarande sammanhang kommer man beträffande utländska artister eller idrottsutövare som uppträder i Sverige in på frågan om de

kan anses yrkesmässiga (jfr avsnitt 6.3.2.4) och om de omsätter tjänsten (jfr avsnitt 6.4.2.2) här. I så fall är de ju också momsskyldiga i Sverige. I den praktiska tillämpningen sker dock ibland inte någon momsregistrering i Sverige av utländska artister eller idrottsutövare. Antag att ett amerikanskt proffslag i ishockey kommer till Sverige för att spela ett par matcher under några dagar. Den svenska arrangören står för lagets alla kostnader i Sverige och säljer biljetterna till matcherna och tar därvid ut moms. Arrangören betalar en summa till laget för deras deltagande i matcherna. Man skulle kunna se det hela som att proffslaget som en "underentreprenör" tillhandahåller arrangören en tjänst som skall momsbeskattas. I så fall skulle man för endast några dagar vara tvungen att ta in det utländska subjektet i momssystemet på så vis att det genom ett svenskt ombud momsregistrerade sig här. Detta är emellertid ett tveksamt synsätt och framför allt opraktiskt. I den praktiska handläggningen på skattemyndigheterna torde det vara en utbredd uppfattning att man inte anser att det utländska subjektet omsätter någon tjänst här. Det är ju också tillräckligt att arrangören är momsregistrerad. Arrangören lyfter moms på alla kostnader han har för det utländska proffslagets vistelse i Sverige (hotellkostnader, resor etc). Vidare redovisar han utgående skatt på biljettförsäljningen till matcherna.

Angående försäljning av program och kataloger i teatrar, idrottsföreningar och museer, se särskilt avsnitt 6.2.5.

Avslutningsvis kan påpekas att det – i likhet med vad som gäller inom detaljhandeln – inte föreligger någon faktureringsskyldighet (jfr avsnitt 3.2) inom kultur- och nöjesområdet. Om någon företagare t.ex. i samband med representation köper biljetter till en varieté måste han för avdragsrättens skull begära att få en momsbärande faktura om vederlaget är 200 kronor eller högre.[176]

Se särskilt i kapitel 13 angående entréavgifter avseende underhållning som erläggs till serveringsföretag (t.ex. restauranger), som omfattas av den lägre momssatsen.

6.2.4 Konsult/finans/försäkring[177]

Som framgår under I i avsnitt 6.2.1.1 föreligger en i princip generell momsplikt för tjänster inom *konsultområdet*. Med konsulttjänster avses

utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa, juridiska och tekniska områden i vidsträckt bemärkelse.[178]

Under 1 i avsnitt 6.2.1.1 redogörs utförligt för olika momspliktiga tjänster inom teknikens område. I samma punkt nämnda avsnitt har även framhållits att all yrkesmässig förmedlingsverksamhet av vad slag det vara må är momspliktig.

På det ekonomiska området innebär en generell momsplikt att inte bara bokföring och i samband därmed tillhandahållna kamerala tjänster, utan också t.ex. revision, skatterådgivning, kamerala tjänster utan samband med bokföringstjänster och upprättande av deklarationer omfattas av momsplikten. I fråga om skatteplikten för juridiska tjänster kan nämnas exempelvis advokatverksamhet. Vad en advokat uppbär i ersättning av en klient och i förekommande fall av allmänna medel kommer att utgöra momspliktig omsättning för honom. Departementschefen uttalade att de offentliga taxebestämmelser som i viss utsträckning reglerar en advokats arvoden vid uppdrag som t.ex. offentlig försvarare, biträde enligt rättshjälpslagen, bodelningsförrättare eller konkursförvaltare bör utformas med hänsyn till momsskyldigheten.

> I sistnämnda hänseende har Domstolsverket givit ut en information om förfarandet när en advokat tar ut moms.[179]
>
> Beträffande moms i rättegångskostnader uttalar Domstolsverket, att förlorande part inte behöver betala momsdelen om motparten är momsskyldig näringsidkare, eftersom den sistnämnde har rätt att få tillbaka moms på de egna rättegångskostnaderna från staten och momsdelen sålunda inte är någon egentlig kostnad. Om vinnande part däremot inte är momsskyldig, skall, om domstolen ålägger motparten att ersätta vinnande part för dennes rättegångskostnader, ersättningen omfatta även momsens belopp. Synsättet beläggs i en dom från arbetsdomstolen, vari RSV uttalat sig i frågan.[180]
>
> I Domstolsverkets information uttalas också bl.a. att ett utlägg för huvudmannens räkning – dvs. för vilket betalningsansvar åligger huvudmannen – inte skall momsbeläggas av advokaten (jfr även avsnitt 6.4.4).
>
> I sammanhanget kan också nämnas att notarius publicus-verksamhet – i den mån den inte vid inkomsttaxeringen skall hänföras till inkomstslaget tjänst – momsbeskattas, eftersom sådan verksamhet inte innebär myndighetsutövning (jfr avsnitt 6.3.2.2) i momslagens mening.[181]

Även *rena skrivbyråtjänster* är numera momspliktiga. Normalt sett utgår även moms på *översättningstjänster*. En överlåtelse eller upplåtelse av rätten till en översättning undantas emellertid från momsplikt om originalverket undantas (jfr avsnitt 6.2.3). Härvid får märkas att det

mera sällan torde förekomma att tillhandahållande av en översättning inom näringslivet får formen av en upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätten till översättningen.[182]

Undantag från momsplikt föreligger för *försäkringstjänster* och *finansiella tjänster*.[183]

De tjänster som ett försäkringsbolag tillhandahåller i form av skadeförsäkringar, livförsäkringar etc är momsfria. Med försäkringstjänster avses även återförsäkringsverksamhet och tjänster utförda av försäkringsmäklare.[184] I samband härmed kan nämnas de särskilda problem som föreligger för försäkringsbolagen till följd av att man tvingas bedriva skade- respektive livverksamheten i skilda bolag. Uppgifter som ADB, redovisning och andra administrativa tjänster läggs då av organisatoriska och rationella skäl hos ett annat bolag i koncernen. Detta bolag blir till följd härav tvunget att fakturera moms till övriga bolag i koncernen för utförda administrationstjänster etc, vilket medför kumulativa effekter för dessa bolag; de är momsfria och kan inte lyfta den moms som "förvaltningsbolaget" fakturerar. Emellertid har skatteutskottet förordat att riksdagen vidtar åtgärder med anledning härav.[185] Det kan alltså förväntas någon lösning, t.ex. i form av redovisning à la "äkta koncern" (jfr avsnitt 8.3 och även kapitel 14).

Med finansiella tjänster avses bank- och finansieringsverksamhet, t.ex. in- och utlåningstjänster, betalningsförmedling och värdepappershandel.[186]

De finansiella tjänsterna kan indelas i två grupper:

1. Samtliga tjänster där betalningen består av avgifter, provisioner o.d.
2. Tjänster där ersättningen består av ränta.[187]

Det kan vid en första anblick te sig förvånande att moms även skulle kunna utgå på räntor, men de skiljer sig inte på något avgörande sätt från andra betalningsströmmar. En del av räntan utgör bankens upplåningskostnad medan en del utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst osv. En del av räntan består alltså av ett typiskt mervärde, som skulle kunna momsbeläggas om inte räntan undantogs från momsbeskattning i egenskap av finansiell tjänst.[188]

Notariatverksamhet och *bankfacksuthyrning* som banker och finansbolag bedriver är emellertid momspliktig, eftersom sådana tjänster konkurrerar med rådgivning som ges av t.ex. advokater och med annan förvaring.[189] I notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning

av värdepapper, förvaltning av lån för annan part, förvaltning av omyndigs medel, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivningstjänster.[190] Även *inkassotjänster* är momspliktiga.[191]

I sammanhanget kan nämnas att den som upplåter panträtt i en fastighet undantas från momsplikt redan enligt huvudregeln om undantag på fastighetsområdet (jfr avsnitt 6.2.2). Undantagsbestämmelserna i förevarande sammanhang behöver alltså inte tillämpas i sådana fall. Beträffande panträtt i lös egendom, se avsnitt 6.4.4.

Se särskilt i avsnitt 6.3.2.3 angående vissa specialfall av varuomsättning och yrkesmässighet med anledning därav för försäkrings- och finansieringsföretag.

Värdepappershandeln är i princip i sin helhet undantagen från momsplikt. Värdepappershandel skall alltid vara momsfri, också i den mån sådan handel bedrivs av ett notariat. Ett notariats förvaltning av värdepapper – dvs. att värdepapper "läggs i depå" hos bankens notariatavdelning – är emellertid enligt vad ovan sagts momspliktig.[192]

> Från och med den 1 januari 1992 undantas också förvaltning av värdepappersfonder från momsplikt. Enligt lagen om värdepappersfonder skall det för varje värdepappersfond finnas ett fondbolag som förvaltar fondens tillgångar. För denna tjänst erlägger fonden en avgift till fondbolaget. Momslagens bestämmelser har tolkats så att dessa förvaltningsavgifter inte skulle omfattas av undantaget från momsplikt för finansiella tjänster. För att harmoniera med vad som gäller inom EG infördes därför undantag från momsplikt för dessa förvaltningsavgifter från och med den 1 januari 1992.[193]

Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt momslagen omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej. Eftersom värdepappershandeln alltid skall vara momsfri spelar det ingen roll om en överlåtelse avser flera andelar, aktier etc eller endast en.

Med värdepappershandel avses givetvis handel med värdepapper av traditionellt slag. Härmed avses emellertid även värdepappershandeln i det s.k. papperslösa samhället. Den dokumentlösa värdepappershanteringen har ökat i betydelse genom den nya aktiekontolagen från 1989 som innebär en övergång från en fysisk värdepappershantering till ett dokumentlöst, kontobaserat system med datamässig registering av aktier m.m. hos Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag, samt den motsvarande verksamhet med obligationer som avses komma till stånd hos PenningmarknadsCentralen AB. Hos VPC registreras aktierna på ett s.k.

VP-konto; de kan antingen vara registrerade på ägaren själv (ägarregistrerade) eller, om de lagts i depå hos en bank, på den bank som förvaltar dem (förvaltarregistrerade). Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet omfattar transaktioner avseende rättigheter av alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även i de fall de inte är bundna till dokument.[194]

Det sagda innebär att inte bara aktier o.d., utan även t.ex. *optioner* och *ideella andelar* undantas från momsplikt.

En option är vad jag benämner en "ny tjänst" (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Genom ett optionskontrakt avtalar två personer, optionsinnehavaren och optionsutfärdaren, att innehavaren har en ovillkorlig rätt att köpa (köpoption) eller sälja (säljoption) viss egendom under en viss bestämd tid eller på en i förväg bestämd dag till visst bestämt pris. Utfärdaren förbinder sig alltså att sälja eller köpa den egendom som optionen avser, om optionsinnehavaren begär detta.[195] Det spelar alltså ingen roll om ett utfärdande, en överlåtelse (kvittning) eller lösen (avrop) avser standardiserade optioner, optioner utgivna tillsammans med skuldebrev – dvs. sådana optioner som redan har en marknad – eller privaträttsliga optioner som "bildar en marknad" när de utfärdas: i samtliga fall är fråga om värdepappershandel och undantag från momsplikt. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges t.ex. av bolag till de anställda eller aktieägarna.

Undantaget från momsplikt avseende värdepappershandel omfattar inte bara sådan värdepappershandel som medförde skatteplikt enligt (den numera upphävda) värdepappersskattelagen[196], utan även andelar av alla de slag. En överlåtelse av ideella andelar (jfr under V i avsnitt 6.2.1.1), i vad egendom det vara må, sker alltså momsfritt. Exempelvis gäller detta överlåtelse av andelar i ett handelsbolag.

Fordringar undantas också från momsplikt. Således är det momsfritt att överlåta t.ex. ett enkelt skuldebrev. En fordran att få betalt av en kund (kundfordran) kan också överlåtas, men medför inte heller någon momsplikt[197]; däremot får man betala moms om man använder sig av ett inkassobolags tjänster för att få betalt av kunden.[198] I sammanhanget kan nämnas att från och med den 1 juli 1979 utgår inte moms på ränta på beviljade kundkrediter (jfr även avsnitt 3.2.1). Beträffande skattskyldighet för finansieringsföretag vid försäljning av vara som återtagits från köparen i samband med övertagande av säljarens kundfordran, se avsnitt 6.3.2.3.

Corporate finance-verksamhet

Corporate finance-verksamhet utgör inte något entydigt begrepp, utan kan sägas bestå i ett flertal olika tjänster såsom marknadsundersökningar, företagsvärderingar, juridiska och ekonomiska konsultationer, upprättande av prospekt, genomförande av introduktioner på börsen m.m. Tjänsterna tillhandahålls ibland av advokater, auktoriserade revisorer, skattekonsulter m fl på konsultbasis och ofta även av "den egna" bankens personal. Oavsett om nämnda tillhandahållanden kan ingå som ett led i en eventuell framtida företagsöverlåtelse (jfr avsnitt 6.2.8.1) eller i en aktieöverlåtelse, innebär det inte att samtliga tjänster är undantagna från momsplikt. Momsplikten för de olika tjänsterna måste i stället bedömas var för sig. Utgår gemensamt vederlag bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning efter skälig grund (jfr avsnitt 3.2.1). I sådant fall måste värdet av de olika tjänsterna bedömas var för sig, för att skatten skall kunna beräknas på ett korrekt beskattningsunderlag. Den från momsplikt undantagna ersättning som själva aktieöverlåtelsen eller förmedlingen betingar, kan då jämföras med den momsfria courtageavgift som normalt tas ut i samband med handel avseende överlåtelse eller förmedling av aktier.[199]

6.2.5 Kommunikation/info/media[200]

Kommunikationsområdet

På kommunikationsområdet är liksom tidigare *transport av gods* momspliktiga tjänster. Numera (fr.o.m. 1/1 1991) har även momsplikt införts för *yrkesmässig personbefordran*, och som framgår av kapitel 13 beskattas personbefordran från och med den 1 januari 1992 enligt den då införda lägre momssatsen. Genom införandet av momsplikt även för personbefordran har problemen med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) för företag som bedriver verksamhet med både person- och godsbefordran eliminerats. Däremot uppstår problem med uppdelning av vederlaget efter skälig grund (jfr avsnitt 3.2.1), eftersom två momssatser gäller vid tillhandahållande av godsbefordran (25 %) och personbefordran (18 %) samtidigt. Av konkurrensskäl omfattar momsplikten på personbefordrans område alla typer av resetjänster, oavsett om det är fråga om statlig, kommunal eller enskild regional när- eller fjärrtrafik, taxiresor, turistresor, sightseeing-turer eller annat (jfr angående s.k. färdtjänst avsnitt 6.2.6). Det har inte heller någon betydelse vilket trafikmedel som används eller om resan företas till sjöss, till lands eller i luften.[201]

Resgodsbefordran bör ses som en del av personbefordran.[202]

Postens *brevbefordran* undantas liksom tidigare från momsplikt. Postens befordran av *postpaket*, *gruppkorsband* samt varor i *diligenstrafiken* är emellertid momspliktig (jfr även avsnitten 6.3.2.2 och 10.2).

Beträffande undantag i vissa fall för tidningstransporter, se nedan under Media i detta avsnitt. I likhet med vad som gäller på kultur- och nöjesområdet (jfr avsnitt 6.2.4) föreligger inte någon faktureringsskyldighet (jfr avsnitt 3.2) för resetjänster (persontransporter).

Sänkt momssats den 1 januari 1992

Från och med den 1 januari 1992 gäller en lägre momssats om 18 % (vilken blir 21 % 1/1 1993) för bl.a. i princip all personbefordran. Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor, utan även turist- och charterresor, sightseeing-turer och liknande oavsett vilket transportmedel som används.[203] Transport i skidliftar inordnas också under begreppet personbefordran. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen medför inte att verksamheten beskattas på annat sätt.[204] Däremot beskattas resor inom nöjesanläggningar, karuseller, berg- och dalbanor eller hissar till utsiktstorn enligt den generella momssatsen 25 %.[205] Enbart uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den generella momssatsen.[206]

Notera, enligt vad ovan sagts, att vid befordran av såväl gods som personer måste två momssatser tillämpas: för godset den generella och för personerna den lägre.

I resebyråverksamhet skall vederlaget gentemot kund beskattas enligt den lägre momssatsen vad gäller tillhandahållande av logi (jfr avsnitt 6.2.2.3) och transporter. Provisioner avseende förmedling av hotellrum eller förmedling av t.ex. hyrbil beskattas däremot enligt den generella momssatsen 25 %, eftersom förmedlingen i sig utgör en momspliktig tjänst. I det fall resebyrån är kommissionär torde ersättning för rumsuthyrning (logi) även mellan hotellet och resebyrån beskattas enligt den lägre momssatsen, oavsett om viss del av ersättningen utgör provision. Avbeställningsavgifter får anses som ersättning för det administrativa merarbete avbeställningen medför, och momsbeskattas efter den generella momssatsen 25 %, oavsett resans destination.[207]

Transport av avlidna hänförs till persontransport och momsbeskattas

sålunda enligt den lägre momssatsen om 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993).[208] Den 1 maj 1992 infördes momsplikt för sjuktransporter och samtidigt beslutades att momssatsen för den tillhandahållna sjuktransporttjänsten skall följa vad som gäller persontransporter i övrigt, nämligen 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993), jfr även avsnitt 6.2.6.[209]

Beträffande fall av den lägre momssatsen i övrigt, se kapitel 13.

Beträffande internationell gods- respektive personbefordran – dvs. till och från utlandet – och förmedling av sådan befordran, se avsnitt 9.2 angående bestämmelserna om export för sådana fall. Se avsnitt 6.3.2.4 angående s.k. cabotagetrafik i Norden. Beträffande utländska resebyråers köp av hotellövernattningar och bussresor i Sverige, se avsnitt 9.4.

Teletjänster

Momsplikt har införts för *teletjänster*. Därmed har en del problem förknippade med s.k. blandad verksamhet eliminerats för Televerket (jfr avsnitt 6.3.2.2). Även teletjänster som riktar sig till mottagare utanför landet omfattas av skatteplikten.[210] I sistnämnda hänseende torde man som en tumregel kunna säga, att teletjänster momsbeskattas i de fall ett i Sverige momsregistrerat subjekt skall debitera för utförd teletjänst, oavsett om mottagaren av tjänsten finns i Sverige eller utomlands.

Information

Tillhandahållande av information utgjorde i sig inte någon momspliktig tjänst i det "gamla" momssystemet (före 1/1 1991). Detta fick till följd svåra gränsdragningsproblem mellan information och momspliktig ADB-verksamhet. I sistnämnda hänseende ansågs i princip momsplikt uppkomma först om tjänsten i fråga utmynnade i en s.k. ADB-produkt.[211]

Numera har emellertid momsplikten utvidgats till att omfatta även renodlade informationstjänster.[212] Detta innebär, med hänsyn till vad som sagts ovan om teletjänster, att en i princip generell momsplikt föreligger oavsett om det är fråga om *information*, *teletjänst*, *ADB-tjänst* eller tjänster där olika kombinationer av nu nämnda förekommer. Några gränsdragningsproblem torde således sällan uppkomma (jfr även under e i avsnitt 6.2.3). För att uppnå konkurrensneutralitet med utlandet har även en importbeskattning avseende ADB-tjänster införts (jfr avsnitt 9.3).

Samtliga tjänster inom *radio- och televisionsverksamhet* omfattas av momsplikt. Skatteplikt föreligger således dels för tillhandahållande av ljud- och bildprogram för radio- eller trådsändning (dvs. programproduktion), dels för själva sändningen, dels för förmedling av ljud- och bildprogram för sådan sändning, dels för handhavande, underhåll och service av nätutrustningen.[213]

I avsnitt 6.2.2 framgår att fastighetsägares tillhandahållande till hyresgäst etc av nätutrustning för radio och TV undantas från momsplikt om det ingår som ett led i fastighetsupplåtelsen, medan däremot momsplikt föreligger för fastighetsägarens förmedling av själva programmen. Om ett kabelföretag har slutit avtal direkt med hushållet förmedlar fastighetsägaren inte något program, och momsplikt uppkommer således inte för honom utan för kabelföretaget.

Med hänsyn till Sveriges Radio-koncernens ställning som public service-företag och till sättet för finansieringen av koncernens verksamhet undantas Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram från momsplikt, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag. Undantaget omfattar emellertid inte den verksamhet som Televerket bedriver för programinsamling och programdistribution.[214]

I fråga om radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen och lagen om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram föreligger inte yrkesmässighet och därmed inte momsskyldighet.[215]

För *allmänna nyhetstidningar av dagspresskaraktär* gäller ett s.k. kvalificerat undantag från momsplikt, om tidningen kommer ut med minst ett nummer i veckan.[216] Till skillnad från vad som gäller beträffande okvalificerade undantag får nämligen tidningsutgivaren göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till tidningsverksamheten, trots att utgående moms inte behöver tas ut i samband med försäljningen av tidningar: detta brukar benämnas kvalificerat undantag från moms eller så säger man att s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2) föreligger.

Vissa *periodiska publikationer* är undantagna från momsplikt. En publikation anses periodisk om den utkommer med normalt minst fyra nummer om året.[217] De momsfria periodiska publikationerna indelas i lagen i tre kategorier:

- Personaltidningar och medlemsblad
- Organisationstidskrifter
- Utländska publikationer av annat slag

Oftast framgår det av en publikation om den utgör *personaltidning* för ett företag. Med periodiskt *medlemsblad* förstås publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att sådan publikation utges av serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar karaktären av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen skall emellertid vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.[218]

Periodiska personaltidningar och medlemsblad är undantagna från momsplikt i följande fall:

1. När publikationen tillhandahålls utan vederlag (gratis). I detta fall kan mottagaren vara vem som helst.
2. När publikationen tillhandahålls medlem eller anställd, även om detta sker mot vederlag.
3. När publikationen tillhandahålls utgivaren.

Periodiska *organisationstidskrifter* som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med följande huvudsakliga syften undantas från momsplikt.

1. Religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt eller miljövårdande syfte.
2. Idrottsligt syfte.
3. Försvarsfrämjande syfte.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sådan som är anslutem till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sådan som anges i 1 § kungörelsen om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Undantag från momsplikt föreligger för *utländska publikationer av annat slag än periodiskt medlemsblad, periodisk personaltidning* eller

organisationstidskrift när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant.

För periodiska publikationer enligt ovan föreligger vanligt okvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) från moms. Emellertid är framställaren av sådan publikation kvalificerat undantagen såväl för själva tillverkningen av publikationen som för övriga tjänster ("kringtjänster") i samband därmed, t.ex. falsning, skärning, häftning och sortering. På så vis undgår konsumenten, i likhet med vad som gäller för dagstidningarna, att träffas av någon moms i priset. Även en sådan kringtjänst som transporten av publikationen till utgivaren som framställaren ombesörjer undantas. Skattefriheten för kringtjänsterna föreligger även när de tillhandahålls av andra framställare av publikationen än tryckerier.[219] Det kan diskuteras vad begreppet framställare omfattar. Från skattemyndighetens sida kan hävdas att begreppet innebär en begränsning till själva den tekniska produktionen, dvs. att fråga skall vara om ett tryckeri, ett bokbinderi eller något dylikt. Däremot kan hävdas att med framställare även avses den som har åtagit sig att svara för framställningen utan att samtidigt själv ha den tekniska utrustningen, dvs. den förmente framställaren lägger ut tillverkningen, falsning, skärning etc på entreprenad. Rättsutvecklingen torde få avgöra vilket synsätt som skall gälla.

Införing eller *ackvisition av annons* i dagstidning är momspliktigt, medan det är momsfritt i skattefri periodisk publikation enligt ovan. Ackvisition innebär att annonsörer anskaffas och införing av annons innebär att själva annonsutrymmet i tidningen eller publikationen upplåts.

Även s.k. *radiotidningar* eller *kassettidningar för synskadade* undantas från momsplikt om de utgör dagstidning (allmän nyhetstidning) eller periodisk publikation enligt ovan. Undantag föreligger även beträffande framställning, och andra tjänster som framställaren tillhandahåller i samband därmed, av radiotidning som utgör periodisk publikation. Detsamma gäller införing eller ackvisition av annons i sådan radiotidning.[220]

Program och kataloger

Utgivning av program eller katalog för verksamhet som inte är momsskyldig anses inte som yrkesmässig.[221]

Bestämmelsen syftar till att undvika att teaterföretag, idrottsförening ar, museer m.fl. blir redovisningsskyldiga endast för sin försäljning av program eller kataloger, varför nämnda undantag från yrkesmässighet görs och sålunda någon momsbeskattning inte sker.[222] Departementschefen förordade detta och ville även förtydliga i lagtexten att teatrarnas, idrottsföreningarnas och museernas försäljning av program och kataloger inte skall anses yrkesmässig.[223]

Notera att förevarande undantag från yrkesmässighet även omfattar annonsinföring, men sannolikt inte annonsackvisition.

Doktorsavhandlingar

Tidigare undantogs från momsplikten tryckta doktorsavhandlingar på i princip samma sätt som medlemsblad.[224] Undantaget som infördes genom regeringsbeslut upphävdes, i likhet med övriga regeringsbeslut, den 1 januari 1991.[225]

6.2.6 Vård[226]

Från momsplikt undantas sjukvård, tandvård och social omsorg.

På nämnda områden gällde från och med den 1 januari 1991 RSVs rekommendationer RSV Im 1991:1. Nämnda rekommendationer ersattes den 1 maj 1992 av RSV Im 1992:2 på grund av då genomförda lagändringar för ifrågavarande områden. Den viktigaste förändringen består i att från och med den 1 maj 1992 gäller undantag från momsplikt på de olika områdena även för en underentreprenör, under förutsättning av att undantag hade förelegat om denne varit vårdansvarig i stället för huvudmannen.

Sjukvård

Ett undantag från momsplikt för *sjukvård* bör enligt förarbetena omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. Vidare undantas områden som i väsentlig omfattning påverkar den allmänna sjukförsäkringen. Undantaget skall inte nå så långt att det träffar skönhetsvård, allmän rekreation o.d.[227] Undantaget för sjukvård omfattar inte vård av djur (jfr avsnitt 6.2.8).

Med skattefri sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga (profylax), utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. För undantag förutsätts emellertid att sjukvården

1. tillhandahålls av sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller av inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. (institutionell vård) eller
2. berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen om allmän försäkring, AFL, eller
3. tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Om den som säger sig bedriva sjukvård inte omfattas av någon av nu nämnda punkter, föreligger inte grund för undantag från moms.

Undantaget för *institutionell vård* omfattar vård tillhandahållen vid sjukhus eller andra inrättningar som drivs av det allmänna, av enskild efter särskilt tillstånd eller av annan med motsvarande vårdverksamhet. Skattefriheten omfattar inte sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. För denna typ av hälsohem gäller lagen om hotell- och pensionatsrörelse (jfr även avsnitt 6.2.2.3). I framtiden kan sådana hälsohem komma att omfattas av stadgan om enskilda vårdhem m.m. Emellertid skall om så sker ändå momsplikt gälla för dessa även fortsättningsvis enligt departementschefen.

Enligt 2 kap. 5 § AFL har försäkringskassan en lista över de läkare och sjukgymnaster för vilkas behandling *sjukvårdsförsäkringen* träder in och momsfrihet således råder.

Även om sjukvårdsersättning inte utgår gäller alltså enligt den sista punkten skattefrihet för sjukvård som tillhandahålls av särskilt legitimerad: läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopeder, psykologer och psykoterapeuter.[228] När det gäller sjuksköterskor, sjukgymnaster och logopeder pekar RSV i sina rekommendationer[229] på att dessa inte självständigt får bedriva sjukvård; ordination från läkare eller läkares överinseende krävs. Genom att man knyter an till vårdbegreppet upprätthålls vidare gränsen mot skattepliktig försäljning av glasögon o.d. Även om särskild legitimation krävs för glasögonoptiker är det inte fråga om sjukvård i förevarande mening.[230] RSV uttalar att glasögonoptiker är momspliktiga för såväl synprovning som försäljning av glasögon, oavsett vem som står för kostnaden för glasögonen eller synprovningen. Vad RSV säger torde givetvis äga giltighet även beträffande kontaktlinser. RSV pekar även på att psykoterapeuter och psykologer som bedriver vårdverksamhet utan särskild legitimation

inte omfattas av momsfriheten. Detsamma gäller andra yrkesgrupper, t.ex. fotvårdsterapeuter, som visserligen kan ha kompetensbevis men saknar särskild legitimation som här avses. I sistnämnda hänseende kan också nämnas att skatteutskottet under våren 1991 avstyrkt motioner om momsfrihet för bl.a. fotvård (se även kapitel 14) och naprapatverksamhet.[231] Föreligger emellertid momsfrihet för legitimerade personer gäller detta oavsett om deras verksamhet bedrivs som enskild näringsverksamhet eller t.ex. i bolagsform.[232]

> RSV rekommenderar att med sjukvård i förevarande sammanhang skall förstås medicinska åtgärder som tillhandahålls av någon som är behörig därtill enligt lagen om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården m.m. Åtgärderna skall tillhandahållas inom ramen för legitimationen och stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.
>
> Som exempel på momsfria sjukvårdsåtgärder nämner RSV vaccinationer, akupunktur i smärtlindrande syfte, allmän hälsoundersökning, mammografi, läkarkonsultationer per telefon, samtalsstöd vid relationsstörningar, alkoholtest och andra rättsmedicinska undersökningar.
>
> Exempel på sådant som inte omfattas av momsfriheten är enligt RSV: kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning. Momsplikt föreligger också för sådana bedömningar och utlåtanden i exempelvis körkorts- eller pensionsfrågor som grundas på analyser av andra läkares intyg eller journaler, vilket närmast utgör administrativa/konsultativa åtgärder.

Med sjukvård avses sålunda profylaktiska, utredande och behandlande åtgärder mot sådana ”åkommor” som kan sägas utgöra avvikelser i den normala livsföringen.

Momsfriheten omfattar endast sjukvården som sådan. Före den 1 maj 1992 omfattade den endast varor och tjänster som tillhandahölls vårdtagaren direkt av vårdgivaren. Kravet på direkt tillhandahållande från vårdgivaren till vårdtagaren (patienten) innebar att underentreprenörer inte omfattades av momsfriheten.

> När vårdgivaren, sjukhuset etc som vårdtagaren låg på, lade ut något i behandlingen på entreprenad, var vårdgivaren tvungen att betala moms på de varor och tjänster som entreprenören, t.ex. ett annat sjukhus, tillhandahöll vårdgivaren (såvida entreprenören inte var befriad från moms på annan grund). När ett sjukhus köpte/förhyrde sjukvård (läkar-, sjuksköterskетjäns-

ter etc), vårdplatser o.d. exempelvis från ett annat sjukhus blev alltså det sistnämnda momspliktigt. Däremot förelåg inte momsplikt för vårdgivaren (den vårdansvarige) i förhållande till patienten, även om denne var inlagd på ett annat sjukhus.

Från och med den 1 maj 1992 gäller undantaget från momplikt för sjukvård även för vårdande entreprenör. Skattefriheten för vårdande entreprenörs tillhandahållande gäller även i de fall uppdraget gått i flera led och alla leden i sig uppfyller kraven för momsfrihet.[233]

Med vårdgivare förstås den näringsidkare, det företag, den institution eller den organisation i vars regi vården ges. Det är alltså t.ex. sjukhuset som organisation/institution som är vårdgivare i förhållande till patienten som vårdtagare. Anställda läkare, sjuksköterskor etc är alltså inte vårdgivare i momslagens mening, och givetvis är de inte heller vårdande entreprenörer.

Liksom tidigare krävs för momsfrihet att varor och tjänster skall tillhandahållas som ett led i vården. Momsfrihet föreligger således inte för den som inte är vårdgivare och som tillhandahåller varor och tjänster direkt till patienter på t.ex. ett sjukhus.[234] Vidare omfattar skattefriheten inte varor och tjänster som tillhandahålls en patient efter dennes fria val, även om tillhandahållandet sker av vårdgivaren eller vårdande entreprenör; det är ju i sådant fall inte fråga om ett tillhandahållande som ett led i vården. Försäljning från en sjukhuskiosk eller cafeteriaverksamhet är således momspliktig även när den sker till patienter. Detsamma gäller hårvård som inte ingår som ett led i själva sjukvården. Att skattefriheten förutsätter att "säljare" respektive "köpare" är vårdgivare/vårdande entreprenör respektive vårdtagare i förhållande till varandra medför att momsplikt föreligger för vårdgivarens/vårdande entreprenörens tillhandahållande åt andra än vårdtagaren. Mat som tillhandahålls patienten som en integrerad del av vården blir således momsfri, medan vad som i kiosker, restauranger, frisörinrättningar eller liknande tillhandahålls anställda eller besökande omfattas av momsplikt. Detta innebär också att personalserveringar (jfr avsnitt 6.4.3.1) på sjukhus är momspliktiga.[235]

Momsfrihet för kontroller eller analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren – dvs. inte direkt till patienten – men som kan sägas utgöra ett led i sjukvården, föreligger oavsett om tjänsten tillhandahållits före eller efter den 1 maj 1992. Om vårdgivaren (eller den vårdande entreprenören) tar ett blodprov från patienten och lämnar det för analys till

ett utomstående laboratorium, blir laboratoriets analys momsfri trots att laboratoriet inte är vårdgivare (eller vårdande entreprenör) i förhållande till patienten. Med denna särbestämmelse åstadkoms konkurrensneutralitet mellan vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) egna laboratorieverksamhet och vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) upphandling av tjänster från fristående laboratorier.[236] Nu avsedda undantag gäller t.ex. analys av blod eller röntgenbilder. Med prov avses materiellt ting.[237] Till skillnad från vad som gäller dentaltekniska laboratorier (se nedan under Tandvård i detta avsnitt) gäller inte undantag från momsplikt, när tjänster tillhandahålls mellan laboratorier som nu avses.

> Klinisk läkemedelsprövning, som läkemedelsföretag utför i samarbete med vårdgivaren, omfattas inte av undantaget beträffande kontroll eller analys av prov. Vid läkemedelsprövning tillhandahåller inte läkemedelsföretaget vårdgivaren någon tjänst, utan i stället är det fråga om att vårdgivaren uppbär ersättning från läkemedelsföretaget för tjänster som vårdgivaren tillhandahåller. Eftersom dessa tjänster tillhandahålls läkemedelsföretaget och inte en vårdtagare är det inte heller på den grunden en från skatteplikt undantagen sjukvårdstjänst. Vårdgivaren är alltså skattskyldig för uppburen ersättning.[238]

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning är kvalificerat undantagna från momsplikt (jfr avsnitten 6.2.5 och 6.5.2).[239] Härvidlag kan noteras att ett apotek inte drabbas av problem med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1). Beträffande den receptbelagda omsättningen medges ju avdrag för ingående moms, trots att någon utgående moms inte debiteras, och för övrig omsättning torde momsplikt föreligga utan undantag. Graviditetstest vid apotek omfattas inte av undantaget från momsplikt avseende kontroll eller analys av prov, eftersom tjänsten inte tillhandahålls vårdgivaren.[240]

Momsfrihet förelåg före den 1 maj 1992 för sjuktransporter utförda med därför särskilt inrättade fordon (ambulanser och vissa taxibilar).[241] Från och med den 1 maj 1992 momsbeskattas dock sjuktransporterna, och efter den lägre momssatsen om 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993), jfr avsnitt 6.2.5. Eftersom sjuktransporter jämställs med personbefordran träffas inte ambulanser etc av avdragsförbudet för personbilar (jfr avsnitt 7.4), om de förvärvas av den som (yrkesmässigt) bedriver sjuktransporterna. Dessutom får vederbörande av samma skäl lyfta moms

fullt ut – dvs. utan begränsningen till 50 % (jfr avsnitt 10.2) som annars gäller – vid hyra av ambulans, som går som personbil.[242]

> För avdragsrätt för ingående moms vid förvärv av en ambulans förutsätts givetvis att förvärvet sker av någon som yrkesmässigt tillhandahåller sjuktransporter. Det kan i och för sig ifrågasättas om kravet på yrkesmässighet kan anses uppfyllt för landstingens del. RSV har emellertid uttalat att när transporter även utförs åt andra landsting skall kravet på yrkesmässighet anses uppfyllt.[243]

I sammanhanget kan även nämnas att organ, blod eller modersmjölk från människa inte utgör momspliktiga varor.[244] Den som säljer en hjärtklaff från en människa till ett sjukhus för intransplantering gör det momsfritt, medan en hjärtklaff från ett djur är momspliktig.

Tandvård

Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. RSV tolkar bestämmelsen sålunda att med tandvård skall förstås åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrket.[245] Från och med den 1 maj 1992 gäller undantag från momsplikt inte bara för legitimerade tandläkare, utan även för legitimerade tandhygienister.[246] I likhet med vad som gäller för sjukvård avser undantaget inte vård av djur (jfr avsnitt 6.2.8).

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården. På motsvarande sätt som för sjukvård gäller från och med den 1 maj 1992 undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör. Skattefrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med skattefriheten för sjukvård.[247]

Vidare gäller momsfrihet för *dentaltekniska produkter och tjänster* avseende sådana oavsett om produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller patienten. Beträffande tandvård föreligger – till skillnad från vad som gäller beträffande sjukvård – undantag även för tillhandahållanden mellan (dentaltekniska) laboratorier. RSV uttalar att med tillhandahållande inte avses import. Vidare rekommenderar RSV att med dentaltekniska produkter skall avses av dentaltekniker bearbetade produkter, exempelvis tandbryggor och proteser.[248]

Även om användandet av tandborste och tandkräm förebygger hål i tänderna, är sådana produkter momspliktiga. De utgör för det första inte dentaltekniska produkter i momslagens mening, och även om för-

säljningen sker av tandläkaren eller tandhygienisten, torde sådana pro-
dukter inte anses utgöra varor tillhandahållna som ett led i sådan
tandvården. Möjligen skulle nämnda personers försäljning av speciel-
tandborstar o.d. som är speciellt framtagna för patientens särskilda
behov undantas. I sådant fall skulle inte någon snedvriden konkurrens-
tuation gentemot livsmedelsaffärers och apoteks försäljning av "van-
liga" tandborstar uppkomma.

Social omsorg

Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnom-
sorg, äldreomsorg, annan jämförlig social verksamhet och särskilda
omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. I privat regi krävs tillstånd
från Socialstyrelsen och att verksamheten står under omsorgsnämndens
tillsyn, när det är fråga om drivande av särskild omsorg om psykiskt
utvecklingsstörda. Om så inte är fallet föreligger inte undantag från
momsplikt. För övriga verksamheter (barnomsorg, äldreomsorg och
annan jämförlig social verksamhet) krävs länsstyrelsens tillstånd och att
verksamheten står under en speciell nämnds tillsyn, när de drivs i privat
regi. Enligt socialtjänstlagen svarar respektive kommun för att nämnda
omsorger finns. Emellertid föreligger alltså – med beaktande av vad nyss
sagts om tillstånd för och tillsyn över verksamheter i privat regi –
momsfrihet oavsett om själva verksamheten bedrivs i offentlig eller
privat regi.[249]

Liksom beträffande sjukvård sammanfaller momsfriheten med själva
omsorgstjänsten; undantaget omfattar alla varor och tjänster som den
som bedriver omsorgen tillhandahåller åt omsorgsmottagaren som ett
led i den sociala omsorgen.[250] Liksom beträffande sjukvård och tand-
vård gäller undantag för vårdande entreprenör även på den sociala
omsorgens område.[251]

RSV rekommenderar[252] att vård vid ett ålderdomshem, liksom vid
andra institutionella vårdformer som t.ex. gruppboende, i sin helhet bör
betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett service-
hus bör däremot inte ses som social omsorg. Dessa båda boendeformer
skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdoms-
hem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv
har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden
efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan ta emot social
omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten

säljningen sker av tandläkaren eller tandhygienisten, torde sådana produkter inte anses utgöra varor tillhandahållna som ett led i själva tandvården. Möjligen skulle nämnda personers försäljning av specialtandborstar o.d. som är speciellt framtagna för patientens särskilda behov undantas. I sådant fall skulle inte någon snedvriden konkurrenssituation gentemot livsmedelsaffärers och apoteks försäljning av "vanliga" tandborstar uppkomma.

Social omsorg

Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, annan jämförlig social verksamhet och särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. I privat regi krävs tillstånd från Socialstyrelsen och att verksamheten står under omsorgsnämndens tillsyn, när det är fråga om drivande av särskild omsorg om psykiskt utvecklingsstörda. Om så inte är fallet föreligger inte undantag från momsplikt. För övriga verksamheter (barnomsorg, äldreomsorg och annan jämförlig social verksamhet) krävs länsstyrelsens tillstånd och att verksamheten står under en speciell nämnds tillsyn, när de drivs i privat regi. Enligt socialtjänstlagen svarar respektive kommun för att nämnda omsorger finns. Emellertid föreligger alltså – med beaktande av vad nyss sagts om tillstånd för och tillsyn över verksamheter i privat regi – momsfrihet oavsett om själva verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi.[249]

Liksom beträffande sjukvård sammanfaller momsfriheten med själva omsorgstjänsten; undantaget omfattar alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller åt omsorgsmottagaren som ett led i den sociala omsorgen.[250] Liksom beträffande sjukvård och tandvård gäller undantag för vårdande entreprenör även på den sociala omsorgens område.[251]

RSV rekommenderar[252] att vård vid ett ålderdomshem, liksom vid andra institutionella vårdformer som t.ex. gruppboende, i sin helhet bör betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte ses som social omsorg. Dessa båda boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten

eller färdtjänst. Problem med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) kan sålunda uppkomma om t.ex. ett privat institut driver hem med dels ålderdomshemsavdelning, dels servicehusavdelning.

> RSV uttalar vidare att momsfriheten omfattar individuellt behovsprövad service, t.ex. städning, matinköp, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls olika kategorier utan individuell behovsprövning bör inte omfattas av skattefriheten. Det innebär att service i form av matserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar inte är momsfri. Detsamma gäller andra varor och tjänster som säljs med pensionärs- eller ungdomsrabatt. Skattepliktiga varor och tjänster som tillhandahålls omsorgstagare efter fritt val bör inte heller omfattas av momsfriheten, t.ex. försäljning från kiosk och cafeteria, hårvård eller fotvård vid vårdhem. I enligt med vad ovan sagts bör alltså skattefriheten, i likhet med vad som gäller för sjuk- och tandvård, endast omfatta vad som tillhandahålls omsorgstagarna, inte vad som tillhandahålls andra. Servering i personalmatsalar eller försäljning av terapialster bör därför anses utgöra momspliktiga tillhandahållanden. Skattefriheten omfattar vidare enbart vad som tillhandahålls av den som är att betrakta som omsorgsgivare eller av den som är vårdande entreprenör. Som omsorgsgivare betraktas även den på vilken hela omsorgsansvaret överlåtits.

RSV rekommenderar även att den färdtjänst som kommunen tillhandahåller färdtjänstberättigade är social omsorg. Den ersättning som kommunen tar ut av resenären är därför momsfri. Den ersättning som transportföretaget uppbär är däremot i sin helhet momspliktig, oavsett om ersättningen kommer från resenären eller kommunen.

Enligt vad ovan sagts är kommunal och privat barnomsorg momsfri. För att bedriva privata dagbarnhem och föräldrakooperativ daghemsverksamhet fordras tillstånd av länsstyrelsen. Tillståndsgivningen har i vissa fall överlåtits på kommunen. Enligt RSVs uppfattning är daghemsverksamhet enligt vad nu sagts momsfri.[253]

6.2.7 Utbildning[254]

För utbildningstjänster föreligger ett generellt undantag från momsplikt.[255] Skattefriheten gäller huvudmannens (den utbildningsansvari-

ges) direkta tillhandahållande av varor och tjänster åt den som åtnjuter utbildningen (eleven)[256], förutsatt att tillhandahållandet sker som ett led i utbildningen.[257] På utbildningsområdet har inte något undantag för underentreprenörer införts motsvarande det som numera gäller inom sjukvårdsområdet. Det förutsätts således alltjämt för undantag från momsplikt att den utbildningsansvarige (skolan, kursinstitutet etc) själv tillhandahåller eleven varor och tjänster. Exempelvis föreligger alltså momsplikt för kurslitteratur som säljs till eleven av annan (t.ex. bokhandel) än den som direkt tillhandahåller utbildningen.

I likhet med vad som gäller på vårdområdet är den utbildningsansvarige skolan, institutet, företaget etc, inte den anställde läraren. Om en skola etc hyr ut en lärare till den som bedriver undervisning uppkommer momsplikt, eftersom tjänsten i fråga inte tillhandahålls eleven direkt. Det är snarare fråga om att skolan genom läraren tillhandahåller den utbildningsansvarige en momspliktig konsulttjänst (jfr avsnitt 6.2.4 och även, angående uthyrning av arbetskraft, avsnitt 6.2.8).

Standardutbud kontra "skräddarsydd" utbildning

Utbildning är momsfri enligt RSV om den sker enligt ordinarie utbildningsprogram i kurskatalog eller liknande (standardutbud). Härvidlag accepteras viss anpassning av den erbjudna utbildningen till kundens behov och att den exempelvis genomförs för personalen hos en enda beställare.

Om däremot beställaren ställer upp en kravspecifikation som medför att utbildaren måste genomföra en individuell utbildning för beställarens personal anses utbildningsansvaret ligga hos beställaren själv och sålunda föreligger inte momsfrihet mellan utbildaren och beställaren. Huruvida en utbildning ingår i ett standardutbud från utbildarens sida eller om den är framtagen efter beställarens särskilda krav ("skräddarsydd") kan vara svårt att avgöra. Då bör enligt RSV övriga faktorer avgöra vem som har huvudansvaret för utbildningen. Ett tecken på att en utbildare också är utbildningsansvarig kan vara att (varorna och) tjänsterna tillhandahålls i hans lokaler. Andra omständigheter som tyder på hans utbildningsansvar är att han på egen hand bestämmer lektionstider, gör omdisponeringar etc, liksom att elever även från annat håll kan erbjudas att delta i undervisningen (jfr även nedan i detta avsnitt under Konsulttjänster/Information/Konferenser).[258]

Företags internutbildning

Utbildning kan alltså även anses ske i beställarens regi. Är beställaren t.ex. ett företag betraktas utbildningen då som en integrerad del av arbetsgivarens/företagets etc egentliga verksamhet. Om denna är momspliktig omfattar företagets avdragsrätt även ingående moms som belöper på utbildningsverksamheten, trots att någon utgående moms inte tas ut för utbildningen.[259] Det vill säga att t.ex. ett tillverkande företag kan lyfta momsen för sina inköp av kursmaterial etc till den egna verksamheten med utbildning av de anställda, medan t.ex. en bank inte kan göra motsvarande.

> RSV uttalar att även företag eller organisation som inte har som huvudsaklig uppgift att tillhandahålla utbildning kan fungera som huvudman för utbildning, vilket överensstämmer med det nyss sagda. RSV säger vidare att ett aktiebolag i en koncern som primärt driver annan verksamhet kan t.ex. även tillgodose koncernens utbildningsbehov (jfr avsnitt 8.3). På samma sätt kan en idrottsförening vara huvudman för utbildning som arrangeras för föreningens medlemmar.[260]

Notera att om företaget som bedriver utbildning av den egna eller koncernens personal också har en utåtriktad utbildningsverksamhet föreligger i denna del inte någon avdragsrätt för ingående moms. Detta eftersom företaget i den delen av utbildningsverksamheten inte kan göra momsavdrag med hänvisning till företagets övriga (egentliga) verksamhet.

Utbildning i samband med försäljning

Undantaget för utbildningstjänster omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av momspliktig vara eller tjänst. Dylik s.k. systemförsäljning är momspliktig i sin helhet, t.ex. utgår moms även avseende utbildning som installatören (försäljaren/uthyraren) av en ADB-anläggning tillhandahåller kundens personal.[261]

Korrespondensutbildning kontra självstudier

Momsfrihet föreligger i allmänhet när ett korrespondensinstitut mot kursavgift tillhandahåller visst material för individuell korrespondens. Däremot föreligger momsplikt för försäljning av material för rena självstudier.[262]

Utbildning, definition

Vad avses då med själva begreppet utbildning i momssammanhang?

Med utbildning skall enligt förarbetena förstås "egentlig" sådan. En alltför vidsträckt tillämpning av undantaget skulle kunna leda till konkurrenssnedvridningar. Härvidlag skall en gräns främst dras mot momspliktiga konsulttjänster, men även mot andra momspliktiga tillhandahållanden. En momsfri utbildningstjänst skall därför anses föreligga endast om följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne.
2. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär.
3. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram.
4. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå.

Enligt RSV innebär kravet på en undervisande och systematisk presentation att t.ex. informationsdagar, föreläsningsserier och liknande är momspliktiga. Här är oftast fråga om en mer eller mindre översiktlig redovisning av olika företeelser: ämnet har en så allmän karaktär att fråga inte är om utbildning, utan om s.k. envägskommunikation. Detta torde vara fallet även om tillfälle ges att ställa frågor.[263] Så kallade endagskurser torde enligt vad nu sagts inte omfattas av undantaget från momsplikt.

Samtliga steg i en utbildning som ges i flera steg (t.ex. som introduktionskurs med påbyggnadskurser) eller utbildningsomgångar bör enligt RSV ses som integrerade delar i utbildningsprogrammet. Det bör då förutsättas att delarna har ett inbördes samband och att det är fråga om utbildningsprogram som på något sätt finns dokumenterade. Den omständigheten att en elev endast deltar i något av de steg som ingår i utbildningsprogrammet bör enligt RSV inte medföra att utbildningen till någon del förlorar sin karaktär av momsfri utbildning.[264]

Beträffande s.k. *fortbildning*, dvs. kurser och utbildningar som endast går ut på att vidmakthålla eller förbättra redan förvärvade kunskaper, bör enligt RSV också anses uppfylla kravet på att utgöra en integrerad del av ett av utbildningsanordnaren tillhandahållet studieprogram. Om utbildningen därvid är av karaktären att den möjliggör viss uppföljning

av hur eleven tillgodogör sig utbildningen, anses även kravet på viss kompetensnivå tillgodosett och sålunda momsfrihet föreligga. Ett exempel på sådan fortbildning är körlektioner åt någon som redan har körkort, men som ändå vill bättra på sina gamla kunskaper. Årligen eller på annat sätt återkommande träffar för viss yrkeskategori eller bransch som har till syfte att informera om t.ex. lagändringar eller modenytt är vanligen av mer informativ eller orienterande karaktär, varför de enligt RSV inte bör anses utgöra integrerade delar av ett studieprogram.[265]

Med momsfri utbildning avses inte endast utbildning som sker i regi av det allmänna skolväsendet eller undervisning vid universitet och högskolor. Momsfri utbildning kan också ges av institut, organisationer inom folkrörelserna (ABF t.ex.), företag etc och avse så vitt skilda ämnen som språk, ADB, matlagning, musik, vävning, ridning, tennis, skidåkning m.m. Emellertid förutsätts för momsfrihet *aktivitet* från elevens sida. När det gäller praktiska ämnen, t.ex. matlagning, består aktiviteten i att eleven deltar i praktiska lektioner där mat tillagas. RSV uttalar att när det gäller teoretiska ämnen kan aktiviteten bestå i att det finns krav på inläsning av viss litteratur eller kursmaterial före eller under utbildningen. Ett annat tecken på aktivitet från elevens sida kan vara att utbildningen innehåller praktiska övningar, grupparbeten eller någon annan form av kunskapskontroll. Det krävs dock inte att samtliga nu nämnda moment ingår i utbildningen för att kravet på elevens aktivitet skall anses uppfyllt.[266]

RSV rekommenderar vidare att kravet på att den som deltar i undervisning skall erhålla viss kompetensnivå inte bör anses innebära att det fordras viss formell kompetens efter genomgången utbildning. Inte heller bör det krävas att utbildningen skall kunna verifieras med betyg, diplom eller dylikt. Kravet på kompetenshöjning får enligt RSV dock inte ställas alltför lågt. Deltagande vid t.ex. en informationsdag eller i en konferens innebär visserligen att ett visst mått av kunskaper inhämtas, men kunskapsförmedlingen i sådana sammanhang är mer av informativ eller orienterande karaktär och sålunda kan då inte utbildning i momslagens mening anses föreligga.

Konsulttjänster, information, konferenser

Som framgått ovan anses inte *föreläsningar* och *information* utgöra momsfri utbildning. Även om man kan säga att deltagarna på en informationsdag "vet" mer än de gjorde dagen innan, är det inte fråga om

utbildning i momslagens mening. Det föreligger inte något lärare–elev-förhållande med kunskapskontroller etc. På samma sätt är det med *konferenser* av olika slag. I sådana fall är det i stället fråga om *konsulttjänster* (jfr avsnitt 6.2.4) som är momspliktiga, såvida de inte undantas på någon annan grund.

Skattefriheten för utbildning omfattar alltså inte sådana företeelser som kan betecknas som konsulttjänster. Emellertid kan någon benämna sig "konsult" och ändå undantas från momsplikt, t.ex. om vederbörande faktiskt tillhandahåller utbildningstjänster som uppfyller kraven för undantag från momsplikt.

RSV rekommenderar att en tjänst, som har inslag av utbildning men som är anpassad (jfr ovan "skräddarsydd") till en förändring av ett företag eller annan organisation eller som innebär att utbildningen kombineras med någon form av problemlösning inom organisationen, inte bör anses utgöra en momsfri utbildningstjänst. I sådana fall är det fråga om tjänster som förvärvas av företag eller andra organisationer och momsplikt föreligger redan på den grunden att tjänsten inte tillhandahålls direkt till den som åtnjuter utbildningen (eleven) utan till beställaren (företaget/organisationen).

Utbildning kontra information (ett exempel)

Ett bolag tillhandahåller information för företags anställda om hur hjärt- och lungräddning går till. Information/föreläsningar kan också ges om hur avslappningsövningar skall gå till. Det kan även vara fråga om information om rökavvänjning på arbetsplatsen. Informationen/föreläsningarna pågår ca 1–2 timmar under en dag hos kunden (företaget), och kan ske i samband med att företaget ger sina anställda annan information.

Det är inte fråga om sjukvård, eftersom tjänsten innebär information och inte exempelvis en allmän hälsoundersökning eller annan medicinsk åtgärd gentemot en patient. Det är inte heller fråga om utbildning i momslagens mening, eftersom tjänsten är av mera informativ karaktär och därför skall momsbeskattas.

Utbildning kontra handledning av personal (ett exempel)

Ett bolag skall arbeta med barnstugepersonal anställda hos kommun/landsting. Bolaget får ett uppdrag från kommunen/landstinget där personalen känner ett behov av hjälp med att lösgöra sin förmåga att arbeta med barnen. Det kan vara fråga om problem med visst/vissa barn i barnstugan. Bolaget går då in och arbetar/handleder personalgruppen i fråga, varvid bolaget aldrig arbetar direkt med barnet. Bolaget bedriver alltså inte någon omsorg

gentemot barnet/barnen. Personalen har en viss grundutbildning, som dock kan befinnas otillräcklig för en viss situation.

Det kan vara på det viset att personalen i barnstugan inte relaterar adekvat till ett barns behov. Då analyserar bolaget problemet, och med sin expertis på området kommer det med uppslag och idéer om hur man ser på ett barns behov, sett med utgångspunkt i barnets ålder, bakgrund etc. Bolaget vidareutbildar alltså personalen för situationer de inte lärt sig hantera i grundutbildningen. Bolaget tillhandahåller sålunda momsfri utbildning som bygger vidare på personalens i grundutbildningen redan förvärvade kunskaper.

Kursgårdar

Som framgår ovan föreligger momsfrihet för varor och tjänster som av den utbildningsansvarige tillhandahålls eleven som ett led i undervisningen. Kost och logi som tillhandahålls på en internatkurs är – i likhet med kurslitteraturen – momsfri.[267] Det är således inte bara själva utbildningen som är momsfri.

För den som driver en kursgård föreligger momsfrihet endast om denne också är utbildningsansvarig. Är så inte fallet får man alltså undersöka om momsplikt föreligger för varor och tjänster som tillhandahålls av den som driver kursgården. Momsplikt föreligger t.ex. när kursgården upplåts för konferenser. Då föreligger en s.k. sammansatt transaktion (jfr avsnitt 6.2.2.6) och fråga uppkommer alltså om vilken del av tillhandahållandet, fastighetsupplåtelsen eller konferensverksamheten, som är det huvudsakliga. Momsfrihet torde råda endast om ägaren av kursgården enbart står för fastighetsupplåtelsen. Tillhandahåller han dessutom tjänster och varor i konferensverksamheten bör fastighetsupplåtelsen endast anses utgöra ett underordnat led i densamma och sålunda föreligger momsplikt. Till den del kursgården används i ren hotellverksamhet föreligger givetvis momsplikt (jfr avsnitt 6.2.2.3).

Även för konsulttjänster i övrigt, t.ex. uthyrning av lärare, föreligger momsplikt för innehavaren av kursgården.

Det sagda innebär att den som driver en kursgård kan drabbas av problem med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) – i likhet med övriga utbildare som även utför konsulttjänster.

6.2.8 Övrigt

Under I och IV i avsnitt 6.2.1.1 har pekats på den mångfald av momspliktiga tjänster som det nya tjänstebegreppet ger upphov till. På motsvarande sätt som varor av olika utföranden kan tillverkas kan numera tjänster "skapas". De momspliktiga tjänsterna räknas som nämnts inte upp i lagen, utan prestationer av alla de slag på varor och fastigheter liksom vilken företeelse som helst som parterna sätter ett pris på utgör exempel på momspliktiga tjänster, såvida undantag inte anges i lagen. Listan på momspliktiga varor och tjänster kan alltså i princip göras hur lång som helst, men här nedan skall några ytterligare exempel ändå ges.

Utarrendering av rörelse liksom uthyrning av arbetskraft (se nedan) utgör exempel på sådana företeelser som i konsekvens med vad nu sagts är tjänster som så att säga är momspliktiga i sig. Även *administrativa tjänster* (jfr även avsnitt 6.2.2.5) utgör exempel på detta.

> Utarrendering av rörelse kan vara en sådan sammansatt transaktion som även innefattar fastighetsupplåtelse (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.2.2.6). En bedömning får göras från fall till fall med avseende på vad som skall anses utgöra det huvudsakliga i tillhandahållandet. Är det huvudsakliga fastighetsupplåtelsen, är hela tillhandahållandet momsfritt. Är däremot rörelsedelen det huvudsakliga, föreligger momsplikt för hela tillhandahållandet. Exempelvis torde utarrendering av en fritidsanläggning (rörelse) vara momspliktig i sin helhet, trots att i arrendet även ingår rätten att nyttja själva fastigheten som verksamheten är belägen på och sådant i själva anläggningen som också utgör fastighet enligt momslagen; fastighetsupplåtelsen utgör ett underordnat led i utarrenderingen av fritidsverksamheten. Skulle däremot vara fråga om att någon förhyr en fastighet och uppför en fritidsverksamhet på densamma, blir hyran momsfri om arrendatorn äger själva verksamheten. Se avsnitt 11.2 angående eventuell uttagsmoms på grund av byggnadsarbeten, reparationer etc på fastigheten, när förhyraren/arrendatorn även har yrkesmässig byggnadsverksamhet (jfr även avsnitt 6.4.2.1).
>
> I ett opublicerat förhandsbesked uttalade skatterättsnämnden den 6 juli 1992, att franchiseavgift skulle delas upp i en del avseende beräknad hyra för lokaler (momsfritt) och en del avseende ersättning för övriga tjänster (momspliktigt). I fallet var samtliga de tjänster som franchiseavgiften avsåg momspliktiga utom tillhandahållandet av butikslokal. Tillhandahållandet av butikslokalen var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation som inte kunde anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av övriga tjänster.

Uthyrning av arbetskraft, dvs. tillhandahållanden som innebär att en arbetsgivare enbart ställer en anställd till en kunds förfogande och där

kunden mot ersättning till arbetsgivaren disponerar över den anställde viss tid, är numera en momspliktig tjänst. Momsplikten föreligger oavsett om uthyrningen är tillåten eller inte.[268] Den 1 januari 1992 trädde lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft i kraft, vilken ersatte lagen från 1935 på området. Lagen skiljer mellan arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Arbetsförmedling anses föreligga när sådan verksamhet inte innebär uthyrning av arbetskraft. Arbetsförmedling skall i pincip inte få bedrivas i förvärvssyfte, och utan förvärvssyfte får den endast bedrivas efter tillstånd av AMS. Uthyrning av arbetskraft har legaliserats utan några som helst krav på myndighets tillstånd eller fackligt samtycke.[269]

I övrigt föreligger numera momsplikt för bl.a. följande varor och tjänster: tjänst inom *rennäringen*[270]; all slags vård och skötsel av djur (jfr även avsnitt 6.2.6), även för *veterinärtjänster* således; all slags *krigsmateriel*[271]; *fartyg* (oavsett om det är fråga om båt eller skepp), *luftfartyg* (flygplan) och *luftkuddefarkoster*[272] samt även för verksamheten inom *AB Svensk Bilprovning* (jfr även avsnitt 6.3.2.2)[273].

De i momslagen återstående undantagen från momsplikt, vilka tidigare inte särskilt berörts är följande:

Frimärken undantas från momsplikt. Dock inte om försäljningen sker i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning.[274] Härmed avses frimärken som säljs i paketsammanställningar, med angivna mängder olika märken från visst land, viss världsdel eller viss motivkrets såsom fåglar, målningar, olympiader och flygplan.[275]

Undantaget från momsplikt för frimärken är till skydd för fackhandeln. Undantaget infördes 1973 till följd av att endast en mindre del av omsättningen av frimärken som samlarobjekt då skedde i den regulära handeln. De konkurrens- och kontrollproblem – bl.a. vid införsel – som då rådde har inte undanröjts, varför undantag fortsatt gäller.[276]

Sedlar och *mynt* som är eller har varit betalningsmedel undantas från momsplikt sedan 1986, och av samma orsaker som angivits för frimärken. Emellertid undantas inte guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde, om de är präglade 1967 eller senare.[277]

Flygbensin och *flygfotogen* undantas från momsplikt. Det är här fråga om ett s.k. kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2).

Som framgått ovan (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1) är det en momspliktig tjänst att t.ex. gräva en grop i marken, detsamma gäller fastighetsförvaltning och fastighetsskötsel (jfr avsnitt 6.2.2.5). Emellertid undantas

gravöppning och *gravskötsel* från momsplikt när sådan tjänst tillhanda-hålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats, dvs. kyrkogårds-förvaltning eller motsvarande myndighet.[278]

Lotterier, däri inräknat *vadhållning* och andra former av spel, undan-tas också från momsplikt.[279] Undantaget avser endast spelinsatser och omfattar således inte t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet be-drivs.[280] Vad nu sagts står inte i motsats till resonemanget om den momsmässiga behandlingen av entréavgifter till "konserter" på restau-ranger (jfr avsnitt 6.2.3). Här tas inte någon särskild avgift ut för själva spelet i form av entréavgiften; man betalar inte entré och går in och spelar t.ex. roulette, utan spelinsatsen sker vid roulettebordet. Inte heller avser entréavgiften upplåtelse av spellokalen, utan den får närmast anses utgöra en ersättning för det nöje det kan tänkas innebära att beträda en lokal där spel bedrivs; undantaget för spel omfattar alltså inte den "nöjestjänsten" (jfr även avsnitt 6.2.2.6). För att entréavgiften skall vara momsfri måste den alltså särskilt – och endast – avse ett momsfritt evenemang i lokalen, t.ex. uppträdande av en sångartist. I samman-hanget får nämnas att ombud för spel etc (t.ex. tipsombud) är moms-skyldiga för uppburna provisioner.

Den som bedriver verksamhet med trav- eller galoppbana har en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4); tillhandahållandet består i momspliktiga tävlingar och i momsfritt tillhandahållande av möjlighet för besökaren att bedriva spel. Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som erläggs av besökaren för att beredas inträde på området och kunna följa tävlingarna. Entréavgiften är således i sin helhet att anse som hänförlig till tävlingsverksamheten och därmed momspliktig. Den som önskar spela erlägger en särskild avgift (spelinsats) för detta, vilken är momsfri.[281]

Anmälningsavgifter undantas inte från momsplikt, och RSV har ut-talat att avgift för s.k. hole in one-card avseende deltagande i golftävling under ett år skall anses momspliktig.[282]

Från och med den 1 januari 1992 undantas från momsbeskattning omsättning av sådana fartyg för livräddning som ställs till Sjöräddnings-sällskapets (Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne) förfo-gande.[283] Det är här fråga om s.k. kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2).

Se särskilt angående undantag från momsplikt vid "verksamhetsöver-låtelser", avsnitt 6.2.8.1.

6.2.8.1 Överlåtelse av verksamhet eller del därav[284]

Från momsplikt undantas varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när tillgången överlåts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig.

> Detta stadgande återfinns i dag i 8 § 18) ML och motsvarar den "gamla" 8 § 10) ML, vilket kan vara bra att veta om man läser äldre doktrin och praxis på området.

Först konstateras att momsfrihet inte förutsätter att hela verksamheten i ett företag överlåts. Det är tillräckligt för att tillgångarna i fråga skall vara momsfria, att de ingår i en del av verksamheten som är föremål för överlåtelse. Med del av verksamheten förstås här verksamhetsgren och inte ideell andel, som i stället är momsfri som "värdepappershandel" (jfr under V i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.4). Observera att en avveckling av en verksamhet/verksamhetsgren genom utförsäljning av dess tillgångar utgör "de sista affärshändelserna", och att om så sker till olika personer, sker momsbeskattning i vanlig ordning. För momsfrihet enligt förevarande stadgande skall alltså fråga vara om en överlåtelse av verksamhetens/verksamhetsgrenens tillgångar till en och samma person.

Det finns ingen definition av begreppet verksamhetsgren, men följande kan utläsas av förarbetena. I momslagen görs skillnad mellan sådan del av en näringsidkares verksamhet som medför momsskyldighet och andra delar av verksamheten. Dessa delar kan i övrigt framstå som en enhetlig verksamhet. Som exempel kan nämnas företag som dels bedriver bokhandel (momspliktigt), dels bedriver utbildning (momsfritt). Som en verksamhetsgren bör i dessa och andra fall avses den del av verksamheten som medför momsskyldighet och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten.[285]

För att ett företag skall kunna överlåta sina tillgångar momsfritt krävs vidare att den till vilken överlåtelsen sker:

1. övertar "substansen" i verksamheten/verksamhetsgrenen[286] och
2. från och med tidpunkten för överlåtelsen[287] fortsätter den skattskyldiga verksamheten[288].

Som synes kan man inte "välja ut" vissa tillgångar, fordringar eller skulder att överlåtas, utan verksamheten/verksamhetsgrenen skall i princip till fullo övergå till den nye ägaren. Om säljaren behåller några

tillgångar av ringa värde torde det inte förta karaktären av momsfri verksamhetsöverlåtelse. Den nye ägaren skall dessutom själv bedriva momsskyldig verksamhet genom verksamhetsförvärvet eller på annan grund redan före förvärvet. Man kan också tänka sig att någon förvärvar en momsskyldig verksamhet och använder tillgångarna i den till att starta en annan sorts verksamhet som också medför momsskyldighet. Det avgörande för undantag är alltså att den momsmässiga karaktären hos överlåten verksamhet inte förändras.

Det nyss sagda kan ges följande bakgrund. I ett förhandsbesked uttalade RSVs nämnd för rättsärenden att något krav inte ställdes på förvärvarens momsmässiga status för att en verksamhetsöverlåtelse skulle anses momsfri enligt förevarande bestämmelse. Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet såtillvida att momsfri verksamhetsöverlåtelse inte ansågs föreligga. Man konstaterade att förvärvaren inte var momsskyldig för sin verksamhet och att förvärvaren inte övertog rörelsens utestående fordringar och skulder i vidare mån än två lån.[289] I samband med momsreformen den 1 januari 1991 kom kravet på att övertagaren av en verksamhet skall vara momsskyldig till uttryck i lagen.[290]

Uttalandet av regeringsrätten angående omfattningen av övertagna tillgångar och skulder har ibland tolkats så, att för att momsfri verksamhetsöverlåtelse/överlåtelse av verksamhetsgren skall anses föreligga, krävs att samtliga tillgångar och skulder i verksamheten/verksamhetsgrenen överlåts till en och samme momsskyldige förvärvare. Det är ju ett ganska oklart spann mellan "två lån" och samtliga tillgångar och skulder, men klart är att man har avsett att undantagsbestämmelsen i fråga skall tillämpas när vad som kan anses utgöra den verkliga substansen i företaget överlåts. Det måste hursomhelst företas en samlad bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall för att man skall kunna utröna om momsfrihet föreligger eller ej.

Om någon överlåter t.ex. en klädaffär till någon som fortsätter driva den, men själv behåller rätten till t.ex. ett varumärke eller en logotyp som använts i rörelsen, uppkommer frågan om överlåtelsen av själva klädaffären sker momsfritt. Man kan ju i detta fall argumentera för både momsfrihet och momsplikt: antingen utgörs substansen i företaget av själva affären eller av rätten till varumärket eller till logotypen. Om rättigheten är av lågt värde och affären innehåller ett värdefullt lager, torde överlåtelsen av klädaffären ske momsfritt. Är däremot rättigheten av ett betydande värde blir bedömningen att momsfri verksamhetsöverlåtelse inte föreligger. I vilket fall som helst momsbeskattas säljaren av affären för inkomster från den rättighet (varumärket eller logotypen) som han behåller, eftersom dessa inkomster medför yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1).

Ibland får man frågan av den som skall överlåta sin verksamhet om

verkligen "allt" måste överlåtas för att momsfrihet skall vara för handen. Det kan t.ex. vara någon som bedriver zoologisk affär som vill sälja den men behålla ett par akvarier själv för privat bruk. Då är svaret att zoohandlaren momsbeskattas genom uttagsbeskattning för de akvarier som han behåller för egen del och att överlåtelsen av zooaffären i övrigt sker momsfritt om förutsättningarna enligt ovan är uppfyllda. Man ser det alltså som ett förfarande i två steg: i förstone sker uttagsbeskattning på grund av uttaget ur rörelsen, först därefter anses den momsfria verksamhetsöverlåtelsen ske.

Överlåtelse av verksamhet och avdrag för fiktiv moms

I avsnitt 2.2 nämns ett förhandsbesked[291], vari frågan gällde huruvida tillämpligheten av undantag från momsplikt för varor i samband med verksamhetsöverlåtelse utesluter rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. Regeringsrätten konstaterade att frågan huruvida en vara är momspliktig eller ej skall bedömas med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet och att det förhållandet att en vara, när den överlåts till den momsskyldige förvärvaren, är undantagen från momsplikt enligt någon av bestämmelserna i 8 § i momslagen (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1) inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms. Avdrag för fiktiv moms ansågs av regeringsrätten föreligga om varorna blev momspliktiga hos förvärvaren. Viktigt i rättsfallet var att överlåtaren av verksamheten själv inte hade haft rätt till avdrag för ingående moms vid sina förvärv av varorna. Syftet med avdrag för fiktiv moms är ju just att undvika kumulativa effekter, varför förvärvaren i rättsfallet fick göra avdrag för fiktiv moms avseende i förvärvet ingående varor. Däremot föreligger inte rätt till avdrag för fiktiv moms avseende t.ex. varumärke eller logotyp som ingår i förvärv, eftersom sådana tillgångar utgör tjänster (jfr avsnitt 2.2). Detsamma gäller således för eventuell goodwill (se även nedan i detta avsnitt) som räknas fram i samband med verksamhetsöverlåtelse. Beträffande i överlåtelsen ingående tjänster kan alltså kumulativa effekter uppkomma (jfr avsnitt 2.2).

I exemplet ovan med bokhandel och utbildning i samma företag momsbeskattas inte en överlåtelse av samtliga tillgångar och skulder i den momsfria delen av verksamheten (verksamhetsgrenen utbildning). Inte heller skulle en överlåtelse av bokhandelsgrenen momsbeskattas.

Företaget i exemplet är registrerat till moms för en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1). För vissa förvärv till verksamheten har momsavdrag medgivits, för vissa inte och för åter andra har avdrag för ingående moms skett med en fördelning efter skälig grund (s.k. gemensamma förvärv). Vid en utförsäljning av ett eller flera inventarier – utan att det därför skulle vara fråga om överlåtelse av

verksamhet/verksamhetsgren – skulle hänsyn inte tas till huruvida momsavdrag medgivits helt, delvis eller överhuvudtaget inte vid förvärvet. Exempelvis ett inventarium för vilket momsavdrag endast delvis skett vid förvärvet till verksamheten skulle momsbeskattas för hela värdet.

Förevarande undantagsstadgande är avsett för överlåtelser av en näringsidkare som är skattskyldig till moms till en annan som bedriver eller avser att bedriva momsskyldig verksamhet, och hos vilken en avskattning kan ske. Genom stadgandet elimineras en onödig omgång där säljaren tar ut moms, som sedan får lyftas av köparen av tillgångarna. Jag har antagit att bokhandeln och utbildningen vid registreringen till moms bedömts ha "naturlig anknytning" (jfr avsnitt 1.1.2) och därmed utgöra en enda verksamhet; registrering har sålunda skett av en blandad verksamhet i stället för att endast den momspliktiga delen registrerades. För att separera bokhandeln från utbildningen vid registreringen till moms, och därmed undvika problem med blandad verksamhet och momsbeskattning även vid försäljning av momsfria förvärv, när tillgångarna i fråga utförsäljs en och en och inte i samband med verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av verksamhetsgren, vore det lämpligt att lägga bokhandeln och utbildningen i separata bolag. Vid en försäljning av ett eller flera inventarier från utbildningsbolaget skulle momsbeskattning inte ske, eftersom försäljningen inte skulle anses yrkesmässig (jfr avsnitt 6.3.3). Emellertid vore man i utbildningsbolaget tillbaka i problematiken med blandad verksamhet om det började sälja varor "vid sidan av undervisningen". Det vill säga, om även utbildningsbolaget sålde böcker utan att de ingick i kurspaket som bolaget tillhandahåller.

Som framgår ovan skall vid verksamhetsöverlåtelsefallen den nye ägaren fortsätta den övertagna verksamheten direkt efter övertagandet – utan tidsförskjutning således. Om en snickare som även bedriver handel med trävaror överlåter försäljningsgrenen i verksamheten kan han underlåta att ta ut moms om förvärvaren omgående fortsätter trävaruförsäljningen (jfr även avsnitt 8.2). Detta är i linje med att reglerna om uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) motsatsvis visar att någon momsbeskattning inte sker vid överföring mellan momspliktiga verksamhetsgrenar. Säkerheten i den momsmässiga avskattningen av gjorda förvärv minskar inte av att en "verksamhetsgren" inom den verksamhetsgren som konstituerar skattskyldighet till moms kan överlåtas momsfritt.

Notera att mot bakgrund av vad ovan sagts vid försöket att definiera begreppet verksamhetsgren momsmässigt uppträder svårigheter vid ordvalet. Emellertid bör man kunna tala om verksamhetsgrenar inom en verksamhetsgren. Aktiviteterna med snickeri och aktiviteterna med trävaruförsäljningen bildar hos den skattskyldige den verksamhetsgren som medför momsskyldighet, eventuella momsfria aktiviteter skulle bilda en andra verksamhetsgren. Emellertid bör man alltså inom en verksamhetsgren även kunna skilja ut t.ex. en tillverkningsgren och en försäljningsgren.

Om naturlig anknytning (jfr avsnitt 1.1.2) skulle saknas mellan de momspliktiga aktiviteterna – dvs. om man kan tala om olika verksamheter – sker enligt vad ovan sagts inte momsbeskattning vid överlåtelse av den ena eller andra verksamheten.

Notera att den som utarrenderar sin rörelse och samtidigt överlåter sitt varulager till arrendatorn momsbeskattas såväl för uppburet arrende som för överlåtelsen av lagret. Lagerförsäljningen sker i samband med utarrenderingen och inte i samband med momsfri verksamhetsöverlåtelse. Det är alltså fråga om vanlig momspliktig försäljning. Om varulagret däremot utgjorde hela substansen i rörelsen och säljaren ändå får en periodiskt återkommande ersättning från köparen utöver köpeskillingen för varulagret, torde bedömningen bli följande. Oavsett hur den periodiska ersättningen benämns (t.ex. ”royalty” eller ”arrende”) momsbeskattas den som tjänst (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Eftersom varulagret utgjorde hela substansen i rörelsen momsbeskattas inte försäljningen av detsamma, eftersom det torde vara fråga om momsfri verksamhetsöverlåtelse i denna del. Det gäller alltså – liksom alltid i momssammanhang – att verkligen ta reda på vad avtalet mellan parterna innehåller och innebär.

Ofta ställs frågan om den som överlåter sin verksamhet/verksamhetsgren kan komma överens med förvärvaren att moms tas ut trots stadgandet om momsfrihet; överlåtaren tar ut moms som förvärvaren redovisar som debiterad ingående moms i sin deklaration, vilket skulle bli ett nollsummespel för staten. Ett sådant resonemang brukar inte accepteras från skattemyndighetens sida: är förutsättningarna för momsfrihet uppfyllda anser myndigheten att moms inte skall debiteras av säljaren. Det är en sak att parterna är överens sinsemellan, men ur statens synpunkt skulle det öka risken för skatteundandragande om säljaren efter en dylik överenskommelse – helt lagenligt – lämnade in en rättad deklaration och begärde den utgående momsen åter. Skulle köparen gå i konkurs, förlorade staten sannolikt pengarna som återbetalas till säljaren, även om

den ingående skatten reducerades hos köparen med hänsyn härtill, eftersom utdelning knappast vore att förvänta i konkursen (jfr även avsnitt 6.3.4.2).

I sammanhanget kan även nämnas att bland tillgångar som undantas från momsplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser numera även återfinns *rättigheter* (dvs. tjänster) av alla de slag, oavsett om dessa uttrycks som royalty, goodwill, optioner eller dylikt i företagets balansräkning (jfr under III och IV i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.3). Goodwill torde för övrigt endast vara möjlig att överlåta just i samband med överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren; innan så sker tas ju inte heller någon goodwill upp "i böckerna". Optioner och sådant som benämnes royalty kan däremot, i likhet med t.ex. en logotyp eller en vara, överlåtas utan att hela verksamheten/verksamhetsgrenen överlåts, och momsbeskattning sker då i vanlig ordning.

Notera att undantag enligt förevarande stadgande förekommer såväl vid byte av företagsform (jfr avsnitt 8.2) som vid företagssammanslagningar, fusioner etc (jfr avsnitt 8.3).

Redovisning/avdragsrätt

Den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är redovisningsskyldig för affärshändelse som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet inte har inträtt för den tidigare ägaren.[292] På motsvarande sätt har han rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.[293] Enligt RSV bör härvidlag vid överlåtelsen utestående fordringar och skulder behandlas enligt följande. Momsen i obetalda fakturor, för vilka redovisningsskyldighet/avdragsrätt inte tidigare inträtt, bör tas upp av säljaren i dennes deklaration för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen av verksamheten/verksamhetsgrenen sker (jfr även avsnitten 3.4 och 3.4.1)[294].

6.3 Yrkesmässighet

6.3.1 Allmänt[295]

Som tidigare nämnts (jfr avsnitt 1.1.3) skall i princip inkomsterna i en verksamhet beskattas som näringsverksamhet inkomstskattemässigt för

den ingående skatten reducerades hos köparen med hänsyn härtill, eftersom utdelning knappast vore att förvänta i konkursen (jfr även avsnitt 6.3.4.2).

I sammanhanget kan även nämnas att bland tillgångar som undantas från momsplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser numera även återfinns *rättigheter* (dvs. tjänster) av alla de slag, oavsett om dessa uttrycks som royalty, goodwill, optioner eller dylikt i företagets balansräkning (jfr under III och IV i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.3). Goodwill torde för övrigt endast vara möjlig att överlåta just i samband med överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren; innan så sker tas ju inte heller någon goodwill upp "i böckerna". Optioner och sådant som benämnes royalty kan däremot, i likhet med t.ex. en logotyp eller en vara, överlåtas utan att hela verksamheten/verksamhetsgrenen överlåts, och momsbeskattning sker då i vanlig ordning.

Notera att undantag enligt förevarande stadgande förekommer såväl vid byte av företagsform (jfr avsnitt 8.2) som vid företagssammanslagningar, fusioner etc (jfr avsnitt 8.3).

Redovisning/avdragsrätt

Den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är redovisningsskyldig för affärshändelse som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet inte har inträtt för den tidigare ägaren.[292] På motsvarande sätt har han rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.[293] Enligt RSV bör härvidlag vid överlåtelsen utestående fordringar och skulder behandlas enligt följande. Momsen i obetalda fakturor, för vilka redovisningsskyldighet/avdragsrätt inte tidigare inträtt, bör tas upp av säljaren i dennes deklaration för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen av verksamheten/verksamhetsgrenen sker (jfr även avsnitten 3.4 och 3.4.1)[294].

6.3 Yrkesmässighet

6.3.1 Allmänt[295]

Som tidigare nämnts (jfr avsnitt 1.1.3) skall i princip inkomsterna i en verksamhet beskattas som näringsverksamhet inkomstskattemässigt för

att verksamheten skall anses yrkesmässig enligt momslagen. Detta är själva "kärnan" i begreppet yrkesmässighet enligt momslagen.

Numera har begreppet verksamhet i momssammanhang samma innebörd som motsvarande begrepp i kommunalskattelagen (jfr avsnitt 1.1.2). Verksamhetsbegreppet anknyter alltså inte längre till förvärvskällebegreppet. Emellertid har, liksom tidigare, kopplingen till inkomstskattens begreppsvärld endast betydelse härvidlag beträffande hur många verksamheter som ett subjekt kan momsregistreras för eller om s.k. blandad verksamhet föreligger (jfr avsnitten 4.1 och 6.3.4). Dessa bedömningar skiljer sig inte åt med avseende på företagsform; t.ex. har ett företag samma antal verksamheter oavsett om det bedrivs under enskild firma eller som aktiebolag. I stället får företagsformen betydelse när det gäller den inkomstskattemässiga bedömningen av inkomsterna i verksamheten och således för frågan om yrkesmässighet föreligger enligt momslagen.

I avsnitt 8.1 redogörs översiktligt för likheter och skillnader i den momsmässiga behandlingen av olika företagsformer. Redan här skall emellertid beträffande de juridiska personerna framhållas en skillnad mellan inkomstskatt och moms. Handelsbolag (och kommanditbolag) behandlas nämligen fullt ut som juridiska personer vad gäller momsen; någon fördelning på delägarna som sker i inkomstskattesammanhang företas inte, utan utgående moms respektive ingående moms redovisas – som för vilket annat subjekt som helst – hos handelsbolaget självt.[296]

Juridiska personer utom dödsbon

För samtliga *juridiska personer*, utom dödsbon, gäller att inkomsterna inte kan beskattas i annat inkomstslag än näringsverksamhet.[297] I det "nya" skattesystemet är alltså verksamheten i ett aktiebolag, handelsbolag etc alltid yrkesmässig (jfr dock angående ideella föreningar i avsnitt 6.3.3). Även om själva beräkningen av vinsten från vissa affärer sker enligt regler som gäller för inkomstslaget kapital, räknas den ändå till intäkt av näringsverksamhet och hänförs till en och samma förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet.[298] Exempelvis medför ränteinkomster att en yrkesmässig verksamhet föreligger enligt momslagen. En annan sak är det att företaget ändå inte momsbeskattas, eftersom givna krediter som ränteintäkterna uppbärs för, utgör finansieringstjänster vilka inte är momspliktiga (jfr avsnitt 6.2.4).

I förarbetena (Prop. 1989/90:111 sid. 206 och 207) uttrycks att visserligen

medför det faktum att för sådana juridiska personer som inkomstskatte-mässigt endast skall ha en förvärvskälla (juridiska personer utom dödsbon) kommer yrkesmässighetsbegreppet enligt momslagen även att innefatta kapi-*talintäkter*, men erforderliga begränsningar av momsskyldigheten anses i stället ernås genom undantagen från momsplikten (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1).

Vidare spelar det inte någon roll om verksamheten i t.ex. ett aktiebolag bedrivs med vinstsyfte eller ej. Den som köper en gammal bil och rustar upp den kan sägas syssla med en hobbybetonad, eller i varje fall tillfällig, verksamhet, och anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet, om han säljer den i egenskap av privatperson. Om han däremot bildar ett bolag som äger bilen, blir bolaget yrkesmässigt för försäljningen av bilen oavsett om priset endast sätts till en hundralapp. Bolaget kan endast ha inkomst av näringsverksamhet och således föreligger skattskyldighet till moms och rätt till momsavdrag redan från "första kronan".

I sammanhanget bör noteras att det inte går att hävda att momsregistrering skall ske i alla lägen enbart av den anledningen att något har "satts på bolag". Skattemyndigheten kan – utöver vad ovan sagts – hävda att t.ex. ett aktiebolag skall "genomlysas" och inkomstbeskattning i stället ske i inkomstslaget tjänst hos bolagets ägare.

Fysiska personer och dödsbon

Nu antas att verksamheten i ett företag ägs och bedrivs av en fysisk person ("under enskild firma").

En fysisk person (eller ett dödsbo) kan inkomstbeskattas för sina inkomster i inkomstslagen tjänst, kapital eller näringsverksamhet.[299] Verksamheten är emellertid yrkesmässig enligt momslagen i princip endast i det fall den inkomstbeskattas i näringsverksamhet. En verksamhet beskattas i näringsverksamhet om den är varaktig och självständigt bedrivs med ett vinstsyfte (jfr avsnitt 1.1.3). Angående dödsbon, se särskilt avsnitt 6.5.1.3.

Förekomsten av kapitalinkomster, t.ex. ränteintäkter, konstituerar alltså inte yrkesmässighet. Härifrån ges ett undantag: en engångsersättning för all framtidsupplåtelse av avverkningsrätt och avyttring, i samband därmed, av skogsprodukter, medför yrkesmässighet enligt momslagen (jfr även avsnitten 6.2.2 och 6.2.2.2). I detta sammanhang kan påpekas att vad som brukar benämnas royalty inte innefattar engångsersättningar.

Royalty eller periodiskt utgående avgifter för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar beskattas i näringsverksamhet och sålunda föreligger yrkesmässighet för sådana ersättningar, såvida det inte är fråga om inkomster av tillfällig natur och som skall beskattas i inkomstslaget tjänst (jfr avsnitt 6.2.3). I sistnämnda hänseende uppkommer oftast inte någon momsbeskattning redan av den anledningen att det är fråga om icke momspliktig verksamhet, t.ex. författares inkomst för upplåtelse av upphovsrätt.

Beträffande rättigheter såsom hyresrätt och patenträtt kan en fysisk person bli yrkesmässig genom att endast avyttra rättigheten i fråga, förutsatt att vederbörande är delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag, eller närstående till sådan delägare (jfr avsnitt 8.1), och rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade drivits av delägaren eller den närstående.[300] Skattskyldighet till moms uppkommer alltså t.ex. för en delägare i ett tillverkande "familjeföretag" om han avyttrar ett patent till en konstruktion, trots att delägaren själv är den civilrättslige ägaren till patentet. Detta eftersom det till följd av fåmansreglerna överhuvudtaget inte kan bli fråga om inkomstbeskattning i kapital – hur "tillfällig" inkomsten än må vara – utan delägaren inkomstbeskattas härför i näringsverksamhet. I avsnitt 6.2.2 framgår att överlåtelser av rättigheter till fastigheter, t.ex. en hyresrätt eller bostadsrätt, aldrig kan bli föremål för momsbeskattning, eftersom undantag från momsplikten då gäller.

I övrigt föreligger yrkesmässighet för företagande och idkande av näring i största allmänhet, varvid – som även framgår av exemplet med Sveas borstbinderi (jfr avsnitt 1.1.3) – företagarens (uppdragstagarens) självständighet gentemot sina uppdragsgivare oftast är avgörande för yrkesmässigheten. Svea är inte anställd av någon och hon har ett flertal uppdragsgivare, nämligen kunderna som köper borstar, varför hon får anses bedriva sin verksamhet självständigt.

Om företagaren (uppdragstagaren) inte är självständig föreligger i stället för näringsverksamhet inkomst av tjänst och sålunda inte någon yrkesmässighet enligt momslagen. Denna gränsdragning sker genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall, varvid hänsyn tas inte endast till innehållet i avtalet mellan parterna utan även till omständigheter utan omedelbar anknytning till detta avtal (s.k.

Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet[101]

TECKEN PÅ TJÄNST			TECKEN PÅ NÄRINGSVERKSAMHET
ja	Tidigare anställning?	nej	
ja	En eller ett fåtal uppdragsgivare?	nej	
nej	Upphandlingsförfarande? Självständigt utarbetade kostnadsförslag, ritningar etc? Konkurrens? Flera anbud? Dokumentation?	ja	
nej	Självständig prissättning?	ja	
ja	Åtagande att personligen utföra arbetet med egen eller förmedlad arbetskraft?	nej	
ja	Utföra efter hand ålagda arbetsuppgifter utan att dessa bestämts på förhand? Dokumentation?	nej	
ja	Utförs arbetet på löpande räkning?	nej	
ja	Varaktigt åtagande?	nej	
nej	Är arbetet av speciell karaktär? Krävs special-kompetens?	ja	
nej	Näringsbehörighet? Auktorisation?	ja	
ja	Utgår traktaments- eller resekostnadsersättning?	nej	
ja	Står vederbörande under arbetsledning och kontroll?	nej	
ja	Förekommer tidkort eller annan tidredovisning?	nej	
nej	Eget material?	ja	
nej	Egna maskiner och verktyg? Självständig finansiering? Ekonomiskt risktagande (”företagarrisk”)?	ja	
nej	Garantiåtaganden? Dokumentation?	ja	
nej	Egen företagsorganisation? Egna arbetslokaler/ verkstad som bas?	ja	
nej	Annonsering (står till allmänhetens förfogande)?	ja	

faktiska omständigheter). I rättspraxis har utbildats ett antal rekvisit (omständigheter) vilkas förekomst talar för eller emot en uppdrags-

tagares självständighet.[302] Ovan återges rekvisiten i ett frågeschema. Härvidlag skall beaktas att ett rekvisit kan vara av sådan dignitet att det "väger upp" flera andra. Sålunda kan även frånvaron av ett rekvisit vara väsentlig vid bedömningen.[303] Det kanske tydligaste tecknet på självständighet är enligt min mening att uppdragstagaren själv står "företagarrisken". Om uppdragstagaren har flera uppdragsgivare talar också det starkt för självständighet. Specialkompetens kan också "väga upp" omständigheter som talar emot uppdragstagarens självständighet.

Beträffande yrkesmässigheten inom byggnation, fastighetshandel etc och den betydelse den har i nämnda fall för frågan om momsskyldighet, hänvisas särskilt till avsnitt 11.1.

6.3.2 Specialfall (utvidgning) av yrkesmässighet

I avsnitten 1.1.3 och 6.3.1 redogjordes för "kärnan" i yrkesmässighetsbegreppet och kopplingen till begreppet näringsverksamhet. I avsnitten 6.3.2.1–5 skall redogöras för situationer där yrkesmässighet bedöms föreligga oavsett huruvida inkomsterna i verksamheten i fråga skall inkomstbeskattas i näringsverksamhet eller ej.

6.3.2.1 "Rörelseliknande former" etc

Egentligen är rubriken i denna del felaktigt formulerad då lagens bokstav numera talar om "omsättning av varor eller tjänster i 'former jämförliga med näringsverksamhet' ". Jag föredrar emellertid att använda det vedertagna "gamla" uttrycket rörelseliknande former för förevarande speciella fall av yrkesmässighet.

Vad är då rörelseliknande former?

I en promemoria år 1986 har begreppet rörelseliknande former behandlats.[304] Det kan sammanfattas enligt följande.

Bestämmelsen har främst tillkommit i näringslivets intresse och syftar till att möjliggöra korrigeringar där momsen har en icke önskvärd konkurrenseffekt. En verksamhet skall kunna anses bedriven under rörelseliknande former och sålunda vara yrkesmässig när verksamheten egentligen är att hänföra till inkomstslaget tjänst, det "gamla" inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (numera ingående i kapital) samt när inkomstbeskattning överhuvudtaget inte sker, t.ex. vid hobbyverksamheter. En tillämpning av bestämmelsen skall dock vara utesluten när det gäller kapitalinkomster, förutom vad som enligt det gamla skattesystemet skulle ha redovisats i tillfällig förvärvsverksamhet.

Bestämmelsen om rörelseliknande former utgör en utvidgning av inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp (tidigare: rörelse), varför den kan tillämpas först när något av rekvisiten för näringsverksamhet, *varaktighet, självständighet* eller *vinstsyfte*, inte är för handen.

Någon närmare bestämning av rörelseliknande former ges inte i förarbeten eller rättspraxis, men följande bör enligt RSV gälla.

> Stort avseende bör fästas vid verksamhetens omfattning. Av denna anledning har man "behållit" den gamla gränsen för redovisningsskyldighet, såtillvida att det för yrkesmässighet förutsätts att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor (inklusive moms t.o.m. den 31 december 1991, men exklusive moms fr.o.m. den 1 januari 1992 – jfr avsnitt 4.1). I rättspraxis är verksamhetens omfattning den omständighet som oftast åberopas som grund för bedömningen om en verksamhet utgör rörelse (näringsverksamhet) eller hobby/icke skattepliktig verksamhet. En verksamhet med stor omfattning utgör som regel typiskt sett rörelse inkomstskattemässigt. Vidare har de yttre formerna för verksamheten, som lokaler, anställda, marknadsföring o.d. (jfr Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet? i avsnitt 6.3.1) betydelse för frågan om rörelseliknande former är för handen.
>
> Observera att gränsen för yrkesmässighet om 30 000 kronor inte innebär någon "fribeloppsgräns". När beloppsgränsen passerats under beskattningsåret skall moms tas ut för all omsättning under året, dvs. från första dagen även om beloppsgränsen passerats först vid senare tillfälle under året. Härvidlag talar lagstiftningen om yrkesmässighet "under förutsättning" att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Det står inte "i den mån" gränsbeloppet passeras. Nu sagda gäller i tillämpliga delar även beträffande vad som sägs nedan om privatbostadsfastigheter, äkta bostadsföretag, allmännyttiga bostadsföretag, enkla bolag och samägande.

Privatbostadsfastigheter, äkta bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag

Sker omsättning av varor, t.ex. av fällda träd eller plockade bär, från en privatbostadsfastighet eller från en fastighet som tillhör ett äkta bostadsföretag eller ett allmännyttigt bostadsföretag uppkommer yrkesmässighet om omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor (jfr vad som sägs ovan under Rörelseliknande former). Detsamma gäller för upplåtelse av fastigheten när ett äkta bostadsföretag,

ett allmännyttigt bostadsföretag eller ägaren till en privatbostadsfastighet frivilligt inträder i momssystemet för uthyrningen (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3). Detta innebär en utvidgning av begreppet yrkesmässighet enligt momslagen i förhållande till dess "kärninnehåll" (jfr avsnitt 6.3.1), eftersom en privatbostadsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital och endast en schablonmässig beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet av fastighet tillhörig äkta bostadsföretag eller allmännyttigt bostadsföretag.

I det nya skattesystemet skiljer man mellan *privatbostadsfastigheter* ("tillhör" inkomstslaget kapital) och *näringsfastigheter* ("tillhör" inkomstslaget näringsverksamhet). Som privatbostadsfastighet räknas byggnad inklusive marken den finns på eller skall byggas på samt byggnad på annans mark, om byggnaden utgör 1. småhus enligt fastighetstaxeringslagen och 2. privatbostad enligt kommunalskattelagen. Annan fastighet utgör näringsfastighet.[305]

Privatbostad utgör småhus som till åtminstone övervägande del används för permanent boende eller som fritidsbostad av ägaren eller honom närstående (jfr avsnitt 8.1) eller är avsedd att användas som sådan bostad. Bostadsrätt i s.k. äkta bostadsföretag (se nedan) räknas också som privat bostad.[306]

Notera att numera gäller en övervägandeprincip; någon uppdelning i schablonvilla och rörelsedel sker inte av en villa som ägaren även utnyttjar i sin eventuella rörelse, utan hela villan är privatbostadsfastighet om den till mer än 50 % utnyttjas för permanentboende eller fritidsändamål och hela villan är näringsfastighet om mer än 50 % av ytan upptas av den egna rörelsen.[307] Härvidlag får påpekas att fastigheter som ägs av juridiska personer aldrig kan vara annat än näringsfastigheter: en juridisk person kan av förklarliga skäl inte använda en fastighet för "sitt boende".[308]

Beträffande uthyrningssituationer får följande sägas. Uthyrning förtar inte automatiskt karaktären av privatbostad, varför den i första hand inkomstbeskattas i kapital. Emellertid blir fastigheten i fråga näringsfastighet om ägaren inte inom överskådlig tid avser att själv, eller genom närstående, använda åtminstone 50 % av densamma för permanentboende eller fritidsändamål.[309] Då blir ägaren i och för sig yrkesmässig för uthyrningen redan enligt de regler som utgör "kärnan" i begreppet yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1), men – i likhet med vad som gäller för uthyrning av privatbostadsfastighet – momsskyldig först om han registreras för frivilligt inträde (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3). Skillnaden är att inkomsterna från uthyrningen inte behöver överstiga 30 000 kronor per år i "näringsfastighetsfallet".

Med *äkta bostadsföretag* (vanligen bostadsrättsföreningar) avses en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag vars fastigheter inrymmer minst tre bostadslägenheter och där minst 60 % av hela taxeringsvärdet för företagets fastigheter belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna eller delägarna med bostadsrätt eller hyresrätt.[110]

En bostadsrättsförening kan alltså frivilligt inträda i momssystemet för upplåtelse av bostadsrätt till en rörelseidkare etc (jfr avsnitt 6.2.2.1), enär yrkesmässighet föreligger om hyresintäkterna uppgår till 30 000 kronor årligen.

Notera att även en ekonomisk förening eller ett aktiebolag anses utgöra ett äkta bostadsföretag, om dess verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget. Antag att ett antal hyreshusägare och bostadsrättsföreningar går ihop om att genom en ekonomisk förening, vari de är medlemmar, tillhandahålla sina hyresgäster och bostadsrättsinnehavare bilplatser i ett garage. Uppfyller den ekonomiska föreningen villkoren för att betraktas som ett äkta bostadsföretag sker enbart en schablonmässig inkomstbeskattning i näringsverksamhet; momsmässigt uppkommer ingen yrkesmässighet. I sådant fall kan den ekonomiska föreningen frivilligt inträda i momssystemet om den tar ut mer än 30 000 kronor per år i hyra av medlemmarna.

Skulle den ekonomiska föreningen även hyra ut garageplatser till utomstående, är den yrkesmässig för hela sin verksamhet utan hänsyn till någon beloppsgräns, eftersom föreningen då inte utgör äkta bostadsföretag. Dessutom anses den ekonomiska föreningen i sådant fall bedriva parkeringsverksamhet (jfr avsnitt 6.2.2.4), vilket utgör en momspliktig tjänst. Sålunda uppkommer momsskyldighet "från första kronan" för den ekonomiska föreningen om utåtriktad uthyrning också sker.

Om hyreshusägarna och bostadsrättsföreningarna i exemplet vet att man inte bara skall tillhandahålla hyresgästerna/bostadsrättsinnehavarna garageplatser utan även hyra ut platser till utomstående, är det i princip avgörande att garageplatsuthyrning sker direkt av hyreshusägarna och bostadsrättsföreningarna själva. Då blir nämligen uthyrningen till de egna hyresgästerna/bostadsrättsinnehavarna momsfri, eftersom upplåtelsen sker i samband med bostadsuthyrningen (jfr avsnitt 6.2.2.4). Om hyreshusägarna och bostadsrättsföreningarna i stället gemensamt hyr ut garageplatserna anses de faktiskt (de facto) bedriva uthyrningsverksamhet i ett handelsbolag (jfr avsnitt 8.4). Emellertid kan skattemyndigheten, vilket också sker, av praktiska skäl registrera den ekonomiska föreningen för en s.k. blandad

verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4), där endast den "utåtriktade" garageplatsuthyrningen är momspliktig. Vederbörande skulle ju befinna sig i en valsituation vid momsregistreringen: antingen sköter varje fastighetsägare själv garageuthyrningen eller så sker detta i gemenskap, t.ex. genom föreningen. Det torde därför vara det mest praktiska för samtliga parter att man "ser igenom" föreningen och anser garageplatser som utnyttjas av hyresgäster och bostadsrättsinnehavare upplåtna i samband med bostadsuthyrningen och sålunda momsfria. Skattemyndigheten skulle dessutom – om man ville driva en linje med beskattning fullt ut av varje form av gemensamt bedriven garageplatsuthyrning – nödgas ge ett de facto-handelsbolag ett momsregistreringsnummer i en "restserie" med åtföljande årlig uppdatering, om inte vederbörande själva registrerade ett handelsbolag hos länsstyrelsen – vilket vore en mycket otymplig administrativ hantering i sig. En praktisk lösning enligt vad nu sagts medför alltså en enklare hantering även ur myndighetens synpunkt.

Med *allmännyttigt bostadsföretag* förstås bolag, förening eller stiftelse som erkänts som allmänt bostadsföretag av bostadsstyrelsen (statens byggnadslånebyrå) eller länsbostadsnämnden. För andra företag krävs regeringens medgivande för att sådana i skattesammanhang skall likställas med äkta bostadsföretag eller allmännyttiga bostadsföretag.[311]

Enkla bolag, samägande, partrederier och s.k. gruvbolag

Ett s.k. *enkelt bolag* (jfr även avsnitt 8.4) är inte något företag i den meningen att det utgör ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter etc, utan i stället är det fråga om att två eller flera personer, som var för sig kan vara företagare, avtalar om en samverkan, som emellertid inte får innebära att de driver näring gemensamt. Det är i stället fråga om att exempelvis spela på lotto tillsammans (s.k. "tipsbolag"). Märk gränsdragningen mot handelsbolaget enligt avsnitt 8.4.

Av momslagen framgår att varje "delägare" i enkelt bolag är skattskyldig i förhållande till sin "andel" i bolaget.[312] Vad som i momssammanhang i praktiken närmast torde aktualiseras är fall med *samägande* av privatbostadsfastigheter och omsättning av varor från, eller frivilligt inträde på grund av uthyrning av, sådan fastighet (se ovan i detta avsnitt). Det blir ju ganska svårt att definiera och särskilja enkla bolag från samägande enligt lagen därom i förevarande sammanhang, om samverkan inte får innebära näringsverksamhet (jfr avsnitt 8.4). Oavsett om det är fråga om enkelt bolag eller samägande bestäms

deltagarens/delägarens skattskyldighet av "bolagets" hela omsättning, varvid ovan nämnda 30 000-kronorsgräns gäller.[313]

Skattskyldigheten för delägare i s.k. *gruvbolag* och *partrederier* följer regelmässigt av att bl.a. yrkesmässighet föreligger enligt vanliga regler (jfr avsnitt 6.3.1).[314] Någon 30 000-kronorsgräns gäller alltså inte.

Enmansredovisning

För såväl enkla bolag, partrederier som gruvbolag kan skattemyndigheten, efter en gemensam ansökan från delägarna, besluta att den av dem som de själva föreslår tills vidare ensam skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela momspliktiga verksamhet.[315] Det blir i sådant fall alltså endast en av delägarna som momsregistreras för verksamheten.

6.3.2.2 Offentlig verksamhet

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller momspliktiga varor eller tjänster mot vederlag utan att tillhandahållandet ingår som ett led i en myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej.[316]

Med staten avses i momssammanhang inte statligt affärsverk.[317]

Med kommun förstås i momssammanhang *primärkommun* och *landstingskommun*.[318] Så kallade kommunalförbund omfattas, trots förslag därom av lagrådet[319], inte av momslagens bestämmelser för kommuner. Inte heller avses med kommun i förevarande sammanhang *kyrklig kommun*.[320] För verksamheter som bedrivs av kommunalförbund eller kyrkliga kommuner gäller alltså vanliga regler, det vill säga att bl.a. vinstsyfte förutsätts (jfr avsnitt 6.3.1) för att yrkesmässighet skall föreligga.

Staten

All utåtriktad momspliktig omsättning som staten har är alltså yrkesmässig och sålunda föreligger för sådan verksamhet momsskyldighet.

Sker däremot tillhandahållandet (omsättningen) som ett led i en myndighetsutövning är verksamheten momsfri.

Med *myndighetsutövning* förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga

regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.[321] Departementschefen tillade i förarbetena att ett på författning grundat statligt eller kommunalt monopol på visst slag av tjänst, inte medför att det är fråga om någon myndighetsutövning. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten (eller kommunen) och å andra sidan den enskilde.[322]

Det bör vidare, enligt departementschefen, uppmärksammas, att själva tillhandahållandet i sig inte måste utgöra en myndighetsutövning. Det är tillräckligt att tillhandahållandet utgör ett led i en sådan utövning. Detta överensstämmer i princip med innebörden av begreppet "vid myndighetsutövning" enligt skadeståndslagen och brottsbalken. Emellertid måste det beaktas att momslagens begrepp "ett led i en myndighetsutövning" avses tillgodose andra syften än skadeståndslagens och brottsbalkens begrepp. Här är det närmast fråga om att bestämma omfattningen av momsskyldigheten för offentlig utåtriktad verksamhet med hänsyn till bl.a. konkurrensneutralitet och fiskala intressen. Därför används inte formuleringen "vid myndighetsutövning" här.[323]

Som exempel på när ett tillhandahållande sker som "ett led i en myndighetsutövning" kan nämnas den situationen att en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att myndigheten meddelar beslut innebärande myndighetsutövning. Sådana tillhandahållanden omfattas i princip av momsfrihet, även om myndigheten tar ut särskild avgift för handlingarna eller kopiorna.

Den inskränkning av skattskyldigheten som sker i samband med myndighetsutövning innebär inte att tillhandahållande från en statlig myndighet av *teletjänster* eller andra *distributions-* eller *servicetjänster* undantas (jfr även avsnitt 6.2.5).[324] Beträffande verksamheter med omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot vederlag, anges direkt i momslagen att yrkesmässighet föreligger, även om åtgärderna ingår som ett led i en myndighetsutövning.[325]

Med omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening avses här uppsamling, förvaring och bortförande av materialet samt därpå följande deponering, återanvändning, rening eller förstöring eller annat slutligt omhändertagande. Det kan gälla inte bara hantering av material i form av sopor, skrot, uttjänta anläggningsdelar eller andra saker utan

> även hantering av jord, luft eller vatten som förorenats genom t.ex. radioaktivitet eller tungmetallutsläpp.[326]

Enligt ett särskilt stadgande saknar staten avdragsrätt för ingående skatt, ehuru momsskyldighet föreligger.[327] En statlig utåtriktad verksamhet momsregistreras alltså, men redovisar endast utgående moms.

På inköpssidan får staten från och med den 1 juli 1991, i stället för momsavdrag i en deklaration, full kompensation för sina samtliga momskostnader genom en direkt avräkning mot statsbudgetens inkomsttitel moms. I huvuddrag går det till så att myndigheterna dels avräknar fakturabelopp avseende inköpen exklusive moms som en utgift i förhållande till anslag och andra intäkter, dels alltså avräknar momsen mot statsbudgetens särskilda inkomsttitel moms.[328]

> Genom att anslagen till staten kan beräknas exklusive moms uppnår man samma effekt som med en skattskyldighet med generell avdragsrätt för ingående moms (jfr nedan i detta avsnitt under Kommuner). Vidare leder detta kompensationssystem till en rättvisare information om de statliga myndigheternas ianspråktagande av de totala statliga resurserna, eftersom momsbelagda varor och tjänster inte övervärderas i förhållande till momsfria förvärv eller arbeten i egen regi.[329]

"Avdragssidan" i statlig verksamhet ser alltså aldrig skattemyndighetens handläggare. Kontrollen sker i stället inom ramen för riksrevisionsverkets löpande och årliga granskning av statsmyndigheterna.[330]

Statliga affärsverk

Vad ovan i detta avsnitt sagts om statens utåtriktade verksamhet och myndighetsutövning äger giltighet även för *statliga affärsverk* som t.ex. Postverket, Televerket och Statens Järnvägar. Notera härvidlag att skattskyldigheten till moms aldrig kan inskränkas till följd av myndighetsutövning vad avser teletjänster och andra distributions- eller servicetjänster. En annan sak är det att postens brevbefordran inte momsbeskattas, eftersom den undantas från den generella momsplikten (jfr avsnitt 6.2.5).

Statliga affärsverk omfattas emellertid inte av kompensationssystemet (se ovan i detta avsnitt under Staten) på avdragssidan[331], utan lämnar – i likhet med privaträttsliga subjekt – momsdeklarationer vari såväl utgående som ingående moms redovisas för verksamheten.

Även enstaka andra myndigheter vid sidan om affärsverken ställs

utanför det nya kompensationssystemet för staten. Det gäller myndigheter som tillhandahåller tjänster inom de sektorer som alltjämt skall vara momsfria, t.ex. sjukvård (jfr avsnitt 6.2.6) och utbildning (jfr avsnitt 6.2.7). Av förarbetena framgår att det, förutom affärsverken, för närvarande endast är AMU-myndigheterna och Statens Institut för Personalutbildning (SIPU) som bör ställas utanför kompensationssystemet; dessa myndigheter bedriver normalt inte någon momspliktig verksamhet och har därför inte heller enligt de generella reglerna någon avdragsrätt[332]. I övrigt bör det ankomma på regeringen att föreskriva vilka myndigheter som skall omfattas av det för staten särskilda kompensationssystemet, och vilka som skall lämnas utanför.[333]

Kommuner

Beträffande den utåtriktade verksamheten och myndighetsutövning gäller för kommuner vad ovan sagts om staten och statliga affärsverk.

För kommunerna tillämpas inte något särskilt redovisningssystem på avdragssidan som för staten. I stället har kommunerna rätt att i sina momsdeklarationer göra avdrag för all ingående moms; all verksamhet i en kommun redovisas för övrigt i ett sammanhang (en deklaration), om inte skattemyndigheten medger annat. För full avdragsrätt behöver inte någon del alls av kommunens verksamhet vara momspliktig, allt kan vara momsfritt. För kommuner uppkommer alltså inte några problem med avdragsrätt till följd av blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) i momsredovisningen (deklarationen). För den sålunda utökade avdragsrätten för ingående moms, till att avse även förvärv till momsfri verksamhet, skall kommunerna som kollektiv ersätta staten; någon direkt koppling mellan årliga avdragsbelopp och kommunernas återbetalning till staten finns alltså inte. I likhet med statens särskilda redovisningssystem för momskostnader, administreras kommunernas kompensationsskyldighet till staten utanför momssystemet, och handläggs alltså inte av skattemyndigheten.[334]

Även om kommunerna numera har avdragsrätt för all sin verksamhet gäller fortfarande de särskilda *avdragsförbuden* (jfr avsnitt 2.3 och kapitel 7). Om en kommun t.ex. förvärvar en personbil får den alltså inte lyfta den ingående momsen för denna.

Ett särskilt statsbidrag till kommunerna utgår för moms som indirekt (jfr vad som sägs om s.k. kumulativa effekter under kapitlet Inledning) belastar kommunerna vid upphandling från näringsidkare som inte är skattskyldiga

till moms. Bidraget avser även fall då en kommun bidragit till viss verksamhet och där detta bidrag täckt även momskostnader, dvs. "momskostnaden" i kommunernas egna bidrag till icke skattskyldiga näringsidkare. Statsbidraget till kommunerna begränsas till deras upphandling av, eller bidrag till, sjukvård, tandvård, social omsorg (jfr avsnitt 6.2.6) och utbildning (jfr avsnitt 6.2.7). Statens kostnader för bidraget ersätts av kommunerna (som kollektiv) på samma sätt som beträffande "överkompensationen" till följd av den fulla avdragsrätten i momsdeklarationen (se ovan).

Övergångsbestämmelser

Det nya kompensationssystemet för statens momskostnader trädde i kraft den 1 juli 1991. Detta får också betydelse såtillvida att från och med detta datum kan en fastighetsägare frivilligt inträda i momssystemet för uthyrning till staten oavsett om den statlige hyresgästen bedriver momspliktig verksamhet eller ej (jfr avsnitt 6.2.2.1). Dessutom skall nämnas att det från och med nämnda datum inte kan ske någon importbeskattning avseende tjänster som staten förvärvar från utlandet. Importbeskattning av tjänster (jfr avsnitt 9.3) infördes redan den 1 januari 1991 och kommunerna kunde undantas direkt härifrån, eftersom deras budgetår inte föranledde någon tidsförskjutning som för staten.[335]

Tidigare kunde regeringen om särskilda skäl förelåg förordna att statlig verksamhet, som avsåg statens egna behov och som inte var att anse som yrkesmässig, skulle anses utgöra yrkesmässig verksamhet. De beslut som regeringen sålunda fattat i det gamla systemet upphörde att gälla den 30 juni 1991 (jfr även avsnitt 6.5.4).[336]

För kommuner gäller de nya bestämmelserna om full avdragsrätt, oavsett verksamhetens momsmässiga status, inte beträffande varor som levererats (jfr avsnitten 6.4.2 och 6.4.2.1) till kommunen före den 1 januari 1991. Detsamma gäller för moms som hänför sig till tjänst avseende uthyrning av en vara, om kommunen tagit varan "i bruk" eller "i besittning" före den 1 januari 1991. För förvärv av sådana varor eller uthyrningstjänster följer i stället avdragsrätten för ingående moms de vanliga reglerna, dvs. som för ett privaträttsligt subjekt.[337] Beträffande förhyrning av en vara som kommunen påbörjat före årsskiftet 1990/91 och som fortsatt även efter årsskiftet kan momsavdrag aldrig bli aktuellt, om kommunen tog varan i besittning för en momsfri verksamhet. Detta eftersom förevarande övergångsbestämmelse träffar även varor som tagits i besittning av kommunen före den 1 januari 1991, inte bara de som togs i bruk före nämnda datum. Hade enbart det senare varit

fallet, skulle man ha kunnat dela upp kontrakt som löpt över årsskiftet 1990/91 och gjort avdrag för moms i den hyra som avser tid efter nämnda årsskifte.

Statliga och kommunala bolag

Exempelvis kontrollverksamhet som utförs av statlig eller kommunal myndighet anses inte som yrkesmässig och medför således inte momsskyldighet. Sådan kontrollbesiktning har i vissa fall genom författning anförtrotts aktiebolag. Som exempel kan förutom Aktiebolaget Svensk Bilprovning också nämnas Aktiebolaget Statens Anläggningsprovning och Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB. Fastän dessa bolag har anförtrotts offentliga förvaltningsuppdrag är de inte myndigheter i regeringsformens mening. Departementschefen avvisade lagrådets förslag att för dylika bolag dra paralleller till det yrkesmässighetsbegrepp som särskilt skall gälla för stat och kommun. Sålunda gäller vanliga regler, även vad avser yrkesmässighetsbegreppet, för statliga bolag, exempelvis AB Svensk Bilprovning är sålunda momsskyldigt för sin verksamhet. Detsamma gäller givetvis kommunala bolag.[338]

Verksamhet som staten (eller kommun) bedriver i bolagsform räknas som yrkesmässig även när verksamheten bedrivs för att uteslutande tillgodose statens eget behov, dvs. även när inte någon med privata intressen konkurrerande utåtriktad verksamhet bedrivs.[339]

6.3.2.3 Viss varuomsättning av försäkrings- resp. finansieringsföretag

Den som i en icke momsskyldig verksamhet säljer inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor är yrkesmässig för sådan försäljning i princip endast om den sker i butiksmässiga former (jfr avsnitt 6.3.3).[340]

För vissa fall av omsättning av begagnade varor föreligger emellertid yrkesmässighet, och därmed momsskyldighet, även om omsättningen inte sker i butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former, nämligen i följande situationer.

1. När ett försäkringsföretag säljer en vara, t.ex. en bil, som det övertagit i samband med skadereglering.
2. När ett finansieringsföretag säljer en vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.[341]

Nu beskrivna situationer kan sägas utgöra undantag från undantaget i avsnitt 6.3.3 beträffande begagnade varor. Det vill säga, för försäkringsföretagens och finansieringsföretagens varuomsättningar gäller i dessa fall inte undantaget från yrkesmässighet för icke butiksmässig handel med vissa begagnade varor (inventarier o.d.). Dessutom gäller för dessa subjekt i ovan angivna fall att yrkesmässigheten inte heller behöver prövas vid försäljning av ett övertaget varulager. Det är alltså ingen skillnad om den övertagna eller återtagna varan utgjorde ett inventarium eller en lagertillgång.

Undantaget från yrkesmässighet i avsnitt 6.3.3 gäller emellertid givetvis även för försäkringsbolags eller finansieringsföretags försäljning av de i den egna verksamheten eventuellt utrangerade inventarierna.

> Om försäkringsbolag inte skulle anses som skattskyldigt för sin försäljning av inlöst momspliktigt gods skulle den privata konsumtionen i vissa fall helt undgå momsbeskattning. Så skulle bli fallet när försäkringsbolaget övertar exempelvis ett skadat varulager från en momsskyldig försäkringstagare. Varulagret är avskattat hos försäkringstagaren och försäkringsersättningen beskattas inte hos honom. Han har inte heller någon skyldighet att minska sin ingående moms med anledning av skaderegleringen. Hos försäkringsbolaget finns då ett helt obeskattat varulager som skulle kunna säljas momsfritt om inte försäkringsbolaget blev yrkesmässigt för omsättningen. Därför föreligger yrkesmässighet för försäkringsbolaget i nämnda situation. Även för det fall försäkringstagaren inte är momsskyldig blir försäkringsbolaget yrkesmässigt för omsättningen av övertagen vara.[342]

Om försäkringstagaren inte är momsskyldig (utan t.ex. en vanlig privatperson) skall försäkringsersättningen inkludera den moms som ligger i varans anskaffnings- eller återanskaffningsvärde.[343] Däremot kan försäkringsbolaget utbetala försäkringsersättningen exklusive moms i de fall försäkringstagaren är momsskyldig, eftersom denne ”får tillbaka momsdelen” i ersättningen när han förvärvar nya varor som ersätter de skadade. Försäkringsbolaget kan i samtliga fall där mottagaren av ersättningen är momsskyldig göra en utbetalning exklusive moms, eftersom mottagaren ändå har avdragsrätt för förvärv av ersättningsvara. Härvidlag skall följande märkas. En momsskyldig har avdragsrätt för ingående moms som hänför sig till avhjälpande av skada även när han själv är vållande till skada i sin verksamhet.[344] Om skadan vållats av någon annan än den momsskyldige skadelidande och denne någon (själv eller) genom sitt försäkringsbolag bestrider kostnaden för anskaffning av ersättningsvara, har den momsskyldige (skadelidande) ändå avdragsrätten för den ingående momsen[345]. Även i de båda

senare fallen kan alltså försäkringsbolaget göra en utbetalning av försäkringsersättning exklusive moms.

När utbetalning sker till icke momsskyldig (t.ex. en privatperson) skall enligt vad ovan sagts försäkringsersättningen inkludera moms. Det vore ju i dessa fall logiskt att försäkringsbolagen finge göra avdrag för denna moms, eftersom de förvärvar (övertar) en vara, som skall momsbeskattas när bolaget vidareförsäljer densamma. Eftersom mottagaren av försäkringsersättningen inte är momsskyldig skulle fråga snarast bli om avdrag för s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2). Emellertid har regeringsrätten i ett förhandsbesked uttalat att försäkringsersättning inte utgör "vederlag", varför försäkringsbolagen inte har rätt till s.k. fiktivt avdrag.[346]

Enligt standardvillkor i köpekontrakt brukar säljaren vid avbetalningsköp, i fall av köparens betalningsdröjsmål, överlåta sina rättigheter enligt kontraktet till ett i kontraktet angivet finansbolag. Om finansbolaget i enlighet härmed återtar varan från köparen och sedan säljer den blir finansbolaget yrkesmässigt och sålunda momsskyldigt för försäljningen. Det har inte ansetts motiverat att utvidga skattskyldigheten för försäljning av återtaget gods eller gods som tagits om hand som pant till andra än finansieringsföretagen.[347] Bland annat med hänsyn till att bank eller annan kreditinrättning mera sällan träder i den ursprunglige säljarens ställe.[348] Banker brukar ju också sköta förevarande affärer genom särskilda finansbolag.

När finansieringsföretag återtar gods med stöd av avbetalningskontrakt som övertagits från avbetalningssäljare skall en värdering av godset göras. Återtagandet bör härvid ske till det värde godset har vid återtagandet inklusive moms.[349]

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till dennes förvärv av varan.[350] För att motverka missbruk och skattebortfall infördes den 1 mars 1984 nämnda regel som innebär att finansieringsföretagen inte har rätt till avdrag i sådana fall där köparen är momsskyldig och avdragsberättigad för skatten på förvärvet.[351] Begränsningsregeln träffar även de fall där köparen endast delvis har haft avdragsrätt för förvärvet, dvs. vid s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1), eftersom det för avdrag för finansieringsföretaget förutsätts att köparen "helt" saknat rätt till momsavdrag.

Se mera i avsnitt 12.4.1 om momsredovisningen i samband med återtagande av varor vid avbetalningsköp .

6.3.2.4 "Utländska företagare" i Sverige

Med utländska företagare förstås i momssammanhang sådana som inte är momsskyldiga här enligt de normala reglerna. En utländsk företagare kan emellertid, utan att ha bosatt sig eller stadigvarande vistas här eller, i fråga om juridiska personer, utan att ha fast driftställe här, ändå vara yrkesmässig enligt momslagen för omsättning som han företar i Sverige.

Det är alltså inte fråga om någon gränsöverskridande handel (import) utan det är den utländske företagaren själv som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten här i Sverige. Det kan t.ex. vara fråga om utländska "ambulerande marknadsförsäljare"; verksamhet "finns" i Sverige, men bedrivs inte från fast driftställe här (jfr avsnitt 1.1.2). Nämnda fall innebär inte någon utvidgning i egentlig mening av yrkesmässigheten i förhållande till "vanliga" regler (jfr avsnitt 6.3.1); verksamheten med torghandeln utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet – förutsatt att rekvisiten självständighet, varaktighet och vinstsyfte är uppfyllda – även om fast driftställe saknas i Sverige och sålunda inte någon inkomstbeskattning faktiskt sker här. Märk härvidlag att varaktighet föreligger om vederbörande inte endast tillfälligt, utan t.ex. även i hemlandet, sysslar med torghandel: varaktigheten förutsätter dock inte försäljning från ett och samma (fasta) driftställe. En utvidgning sker emellertid såtillvida att det i momslagen anges att en utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han 1. lagt i lager här eller 2. förvärvat inom eller infört till Sverige för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller 3. inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst. I dessa fall är den utländske företagaren alltså yrkesmässig enligt momslagen även om t.ex. vinstsyfte saknas med leveransen eller tillhandahållandet i fråga.[352]

För omsättning som en utländsk företagare företar enligt ovan i Sverige, torghandel etc, skall han också momsregistreras här, men inte personligen utan genom ett befullmäktigat och av skattemyndigheten godkänt ombud, som sköter momsredovisningen.

Cabotagetrafik innebär att yrkesmässig person- eller godsbefordran med fordon registrerat i visst land kan utövas i annat land. Mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge har överenskommelse om rätt till cabotage med lastfordon på väg tecknats, vilket gäller till och med utgången av 1993. Detta kan medföra att antalet utländska företagare med ombud ökar.[353]

En utländsk företagare som inte omsätter varor eller tjänster i Sverige kan ändå ha momskostnader här, exempelvis i samband med resor i Sverige, och kan numera ansöka om restitution av sådan moms.

Beträffande tillfälliga uppträdanden i Sverige av utländska artister och idrottsutövare, se avsnitt 6.2.3.

I avsnitten 9.3 och 9.4 redogörs ytterligare för utländska företagares momsredovisning i Sverige och rätt till restitution av svensk moms.

6.3.2.5 Övrigt

Ytterligare en specialreglering av yrkesmässighet redogörs för i avsnitt 6.4.3.1, nämligen beträffande s.k. renodlade personalserveringar.

6.3.3 Inskränkningar i yrkesmässigheten

Även om yrkesmässighet enligt momslagen föreligger till följd av att villkoren för näringsverksamhet inkomstskattemässigt är uppfyllda (jfr avsnitt 6.3.1) eller till följd av något av de fall där yrkesmässigheten utvidgas (jfr avsnitten 6.3.2.1–6.3.2.5), görs undantag från yrkesmässigheten i följande fall.

Utrangerade eller "förstörda" varor

En försäljning av inventarier, material, spill, avfallsprodukter eller liknande momspliktiga varor anses inte som yrkesmässig enligt momslagen om den sker i en verksamhet som inte medför momsskyldighet.[354]

Exempelvis ett sjukhus verksamhet undantas som huvudregel från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.6), sjukhusets verksamhet medför alltså inte momsskyldighet. När sjukhuset säljer utrangerade varor eller annan överskottsmateriel uppkommer sålunda enligt förevarande bestämmelse inte någon momsbeskattning, enär försäljningen inte anses yrkesmässig. Det är endast under förutsättning att sjukhusets försäljning av begagnade inventarier o.d. sker i butiksmässiga former som yrkesmässighet uppkommer. I sådant fall föreligger ju en konkurrenssituation med den vanliga begagnadehandeln och skrothandlarna.

Om däremot en momsskyldig, t.ex. en livsmedelshandlare, säljer sin frysdisk (inventarium) skall alltså försäljningen momsbeskattas. Lägg märke till att även t.ex. en frisör, som ju i det gamla momssystemet inte var momsskyldig för hårvården, nu måste betala moms när han säljer sin gamla frisörsstol, införskaffad före den 1 januari 1991 och för vilken

något momsavdrag sålunda inte kunnat åtnjutas. Detsamma gäller buss-trafikföretagen; momsavdrag medgavs inte för förvärv av en buss till persontrafiken, utan endast till den del även godstrafik bedrevs. Se emellertid härvidlag särskilt i avsnitt 10.3 angående yrkesmässigheten vid försäljning av personbilar (och motorcyklar).

Beträffande viss varuomsättning av försäkrings- och finansierings-företag, se avsnitt 6.3.2.3.

Ideella föreningar

Oavsett huruvida staten, kommuner, kyrkor, understödsföreningar, stiftelser och andra juridiska personer undantas från skattskyldighet enligt lagen om statlig inkomstskatt (SIL), är de ändå – i likhet med vad som sägs om utländska företagare (jfr avsnitt 6.3.2.4) – yrkesmässiga enligt momslagen om de bedriver verksamhet vars intäkter skulle ha inkomstbeskattats i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr dock angående kapitalintäkter vad som sägs i avsnitt 6.3.1 om juridiska personer utom dödsbon).

Härifrån görs i momslagen ett viktigt undantag, nämligen för de ideella föreningar som uppfyller rekvisiten för skattefrihet enligt SIL.[355] All omsättning av varor och tjänster i en sådan ideell förening anses som icke yrkesmässig och föranleder sålunda inte någon momsbeskattning. Följande rekvisit skall vara uppfyllda för att en dylik ideell förening skall anses föreligga.[356]

a) Föreningen skall ha till huvudsakligt (70–80 %: jfr avsnitt 6.2.1.1) syfte att – utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmar eller andra bestämda personers ekonomiska intressen – främja ett allmännyttigt ändamål, såsom stärkande av rikets försvar, vård och uppfostran av barn, understöd för beredande av undervisning eller utbildning, hushållningssällskap, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller andra religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål.

b) Föreningen skall uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose ändamål som anges under a.

c) Föreningen får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller andra särskilda skäl är motiverat. I prin-

cip skall alltså föreningen vara "öppen", men t.ex. kan inträde vägras den som kan förväntas motverka föreningens ändamål.

d) Föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. Så anses ske om minst 80 % av alla medel som tillkommit föreningen under den senaste femårsperioden använts för den allmännyttiga verksamheten. Exempelvis en idrottsklubbs inkomster i form av medlemsavgifter och bidrag samt från försäljning av läsk, glass, dekaler, reklamutrymme på tröjor etc skall till minst 80 % sättas in i den idrottsliga verksamheten. I praktiken sker en prövning varje taxeringsår; om en ideell förening inte behöver lämna självdeklaration har den nämligen ändå en "särskild uppgiftsskyldighet" om inkomster och förmögenhet[357]. Om inkomsterna till en början fonderas – för att uppnå viss storlek – blir det fråga om en ideell förening i förevarande mening först från och med det år minst 80 % av inkomsterna, genom t.ex. resor och inköp av utrustning, använts i den idrottsliga verksamheten.

Övrigt

Angående undantag från yrkesmässighet i samband med utgivning av program eller kataloger i vissa fall, se avsnitt 6.2.5.

Angående begränsningen av yrkesmässigheten vid försäljning av personbilar (och motorcyklar), se avsnitt 10.3.

6.3.4 Blandad verksamhet/flera verksamheter

En person kan som bekant ha flera sysselsättningar. Exempelvis kan samma person bedriva bageri och bilverkstad. Eftersom naturlig anknytning saknas är det då fråga om två olika verksamheter och båda är dessutom momspliktiga. Vederbörande momsregistreras dock – om förutsättningarna i övrigt för skattskyldighet föreligger – normalt sett med ett enda momsregistreringsnummer för de båda momspliktiga verksamheterna. Det normala är alltså att ett gemensamt nummer åsätts för båda verksamheterna (jfr avsnitt 4.1). I detta avsnitt och i avsnitt 6.3.4.1 skall dock två andra situationer beröras.

En situation kan vara att den ena verksamheten är momspliktig och den andra momsfri. Då registreras vederbörande bara för den momspliktiga verksamheten.

Har å andra sidan två (eller flera) sysselsättningar en naturlig an-

knytning till varandra föreligger alltså en enda verksamhet (jfr avsnitt 1.1.2). I en sådan situation talar man om en blandad verksamhet om den ena företeelsen är momspliktig (och/eller medför s.k. teknisk skattskyldighet, jfr avsnitt 6.5.2) medan den andra är momsfri (jfr även avsnitt 6.2.8.1).

Som vi skall se i detta och nästa avsnitt är det vissa skillnader mellan fall med flera verksamheter och fall där s.k. blandad verksamhet förekommer.

Flera verksamheter

Om vi återgår till exemplet med Svea och hennes borstbinderi (jfr kapitel 1) kan vi anta att hon, innan den verksamheten påbörjades, hade varit verksam som barnmorska. Därför sysslar Svea även med att i hemmet utbilda blivande sjuksköterskor inom detta område. Denna sysselsättning sker också med vinstsyfte och således föreligger yrkesmässighet. Undervisningen kan inte sägas ha någon naturlig anknytning till borstbinderiverksamheten och utgör därmed momsmässigt en särskild verksamhet för sig. *Utbildning* är en tjänst som, under vissa förutsättningar, undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.7). Vi antar att Svea uppfyller dessa förutsättningar. Eftersom momsplikt inte föreligger för utbildning, uppkommer ingen momsskyldighet avseende denna verksamhet.

Därmed bedriver alltså Svea dels en verksamhet med momsskyldighet (borstbinderiet), dels en verksamhet utan momsskyldighet (utbildningen).

Sveas försäljning av borstar momsbeskattas ju. Så sker även om Svea skulle sälja en utrangerad maskin (inventarium).

Skulle Svea däremot sälja ett inventarium, t.ex. en overhead-apparat, som förvärvats enkom till utbildningsverksamheten, sker inte någon momsbeskattning. Detta eftersom omsättningen av den momspliktiga varan då inte sker ”i” en yrkesmässig verksamhet som medför momsskyldighet. I enlighet med vad som sägs i avsnitt 6.3.3 skulle yrkesmässighet föreligga endast om försäljningen skedde i butiksmässiga former. Eftersom förvärvet skedde ”i” den momsfria verksamheten uppkom alltså en ”slutkonsumtion”; Svea kunde ju inte göra något momsavdrag för overhead-apparaten vid sitt förvärv.

Hur blir det då om Svea säljer ett inventarium som använts i båda verksamheterna, t.ex. en ordbehandlare som används för Sveas kor-

knytning till varandra föreligger alltså en enda verksamhet (jfr avsnitt 1.1.2). I en sådan situation talar man om en blandad verksamhet om den ena företeelsen är momspliktig (och/eller medför s.k. teknisk skattskyldighet, jfr avsnitt 6.5.2) medan den andra är momsfri (jfr även avsnitt 6.2.8.1).

Som vi skall se i detta och nästa avsnitt är det vissa skillnader mellan fall med flera verksamheter och fall där s.k. blandad verksamhet förekommer.

Flera verksamheter

Om vi återgår till exemplet med Svea och hennes borstbinderi (jfr kapitel 1) kan vi anta att hon, innan den verksamheten påbörjades, hade varit verksam som barnmorska. Därför sysslar Svea även med att i hemmet utbilda blivande sjuksköterskor inom detta område. Denna sysselsättning sker också med vinstsyfte och således föreligger yrkesmässighet. Undervisningen kan inte sägas ha någon naturlig anknytning till borstbinderiverksamheten och utgör därmed momsmässigt en särskild verksamhet för sig. *Utbildning* är en tjänst som, under vissa förutsättningar, undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.7). Vi antar att Svea uppfyller dessa förutsättningar. Eftersom momsplikt inte föreligger för utbildning, uppkommer ingen momsskyldighet avseende denna verksamhet.

Därmed bedriver alltså Svea dels en verksamhet med momsskyldighet (borstbinderiet), dels en verksamhet utan momsskyldighet (utbildningen).

Sveas försäljning av borstar momsbeskattas ju. Så sker även om Svea skulle sälja en utrangerad maskin (inventarium).

Skulle Svea däremot sälja ett inventarium, t.ex. en overhead-apparat, som förvärvats enkom till utbildningsverksamheten, sker inte någon momsbeskattning. Detta eftersom omsättningen av den momspliktiga varan då inte sker ”i” en yrkesmässig verksamhet som medför momsskyldighet. I enlighet med vad som sägs i avsnitt 6.3.3 skulle yrkesmässighet föreligga endast om försäljningen skedde i butiksmässiga former. Eftersom förvärvet skedde ”i” den momsfria verksamheten uppkom alltså en ”slutkonsumtion”; Svea kunde ju inte göra något momsavdrag för overhead-apparaten vid sitt förvärv.

Hur blir det då om Svea säljer ett inventarium som använts i båda verksamheterna, t.ex. en ordbehandlare som används för Sveas kor-

respondens med såväl kunder i borstbinderiet som elever i utbildningen? Svea skulle momsbeskattas fullt ut om hon sålde detta inventarium. Jag säger "fullt ut", för att markera att skattskyldigheten inte begränsas till att avse ett belopp motsvarande det avdrag för ingående moms som Svea gjorde när hon köpte in ordbehandlaren en gång. Som vi skall se nedan i avsnitt 6.3.4.1 fick Svea enbart avdrag för ingående moms till den del ordbehandlaren var hänförlig till borstbinderiet. Detta spelar emellertid ingen roll utan momsbeskattning sker fullt ut vid försäljningen även om Svea bara "lyfte" 1 % av den ingående momsen. Detta får som synes till följd att en icke önskvärd s.k. kumulativ effekt uppkommer; Svea måste ta ut moms på en vara som hon själv inte till fullo kunnat "lyfta" moms för.

Även om Svea säljer något som hon överhuvudtaget icke gjort momsavdrag för, uppkommer momsskyldighet. Man kan tänka sig att Svea har fått en maskin som gåva till borstbinderiet. Säljer hon maskinen blir det en omsättning av en skattepliktig vara "i" borstbinderiverksamheten och således momsbeskattning. Däremot uppkommer inte momsskyldighet om Svea säljer en hammare som hon köpt privat och använt i hemmet, eftersom detta inte blir fråga om en omsättning "i" borstbinderiverksamheten.

Blandad verksamhet

Skulle Svea i stället för utbildning av sjuksköterskor sysslat med att utbilda borstbindarlärlingar parallellt med borstförsäljningen, uppkommer – i varje fall teoretiskt sett – en annan situation. Utbildningen skulle då ha en "naturlig anknytning" till borstbinderiverksamheten och således skulle Svea ha en enda verksamhet, som består dels i att driva binderiet, dels i att bedriva utbildning. Detta är vad som egentligen förstås med att ha en blandad verksamhet; Svea omsätter i en och samma verksamhet såväl momspliktiga varor (borstar) som icke momspliktiga tjänster (utbildning).

Vad får detta då för konsekvenser för Sveas momsskyldighet? Utbildningen momsbeskattas fortfarande inte, eftersom tjänsten undantas från momsplikt. Däremot beskattas givetvis försäljningen av ordbehandlaren även i denna situation. Den "privata" hammaren beskattas fortfarande inte vid en försäljning. Nu blir emellertid Svea skyldig att redovisa utgående skatt även för försäljningen av overhead-apparaten, trots att den fortfarande endast använts för utbildning och något moms-

avdrag sålunda inte erhållits vid förvärvet. Detta eftersom försäljningen av overhead-apparaten nu sker "i" en verksamhet, som i och för sig är blandad, men som ändå medför momsskyldighet.

Gemensamt vederlag

Vad händer om Svea tar ut ett gemensamt vederlag dels för sådant som är momsfritt, dels för sådant som är beskattningsbart, t.ex. om någon av eleverna får köpa ordbehandlaren och betalar ett "gemensamt" pris för såväl den som för erhållen utbildning. Varuförsäljningen och den tillhandahållna tjänsten är klart frånskiljbara, dvs. något huvudsaklighetsresonemang är inte aktuellt. Då bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.[358] Svea får göra en uppskattning angående hur stor del av vederlaget som skall momsbeläggas. Det är alltså dels fråga om omsättning av en momspliktig vara (ordbehandlaren), dels om tillhandahållande av momsfri utbildning. Det spelar ingen roll om vi talar om fallet med utbildning av sjuksköterskor eller borstbindarlärlingar; i båda fallen skulle momsbeskattning ske av ordbehandlaren om den såldes. Ordbehandlaren kan ju inte anses tillhandahållen som "ett led i" undervisningen. Man kan alltså inte "gömma" ett momspliktigt tillhandahållande i det momsfria genom att ta ut ett gemensamt vederlag.

6.3.4.1 Blandad verksamhet/flera verksamheter – avdragssidan

Huvudregeln är under alla omständigheter att Svea endast har rätt att "lyfta" momsen avseende förvärv till verksamhet som medför momsskyldighet (även s.k. teknisk skattskyldighet, jfr avsnitt 6.5.2). För det fall Svea endast driver borstbinderiverksamhet är det inga underligheter. Det hon förvärvar till verksamheten får hon momsavdrag för, men inte för vad hon inhandlar för sitt eget privata bruk. Här är det alltså kongruens mellan inkomstskatten och momsen.

Hur är det då med fallen som redogörs för i avsnitt 6.3.4?

I fallet när hon kombinerar borstbinderiet med utbildning av lärlingar i den verksamheten föreligger en s.k. blandad verksamhet. Det vill säga en verksamhet innehåller såväl sådan omsättning som är momspliktig (borstförsäljning) och sådan som är icke momspliktig (utbildningen). Detta har en avgörande betydelse för omfattningen av Sveas rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärven till verksamheten. Det som är direkt hänförligt till borstbinderigrenen (tråd, trä etc) får hon

avdrag sålunda inte erhållits vid förvärvet. Detta eftersom försäljningen av overhead-apparaten nu sker "i" en verksamhet, som i och för sig är blandad, men som ändå medför momsskyldighet.

Gemensamt vederlag

Vad händer om Svea tar ut ett gemensamt vederlag dels för sådant som är momsfritt, dels för sådant som är beskattningsbart, t.ex. om någon av eleverna får köpa ordbehandlaren och betalar ett "gemensamt" pris för såväl den som för erhållen utbildning. Varuförsäljningen och den tillhandahållna tjänsten är klart frånskiljbara, dvs. något huvudsaklighetsresonemang är inte aktuellt. Då bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.[358] Svea får göra en uppskattning angående hur stor del av vederlaget som skall momsbeläggas. Det är alltså dels fråga om omsättning av en momspliktig vara (ordbehandlaren), dels om tillhandahållande av momsfri utbildning. Det spelar ingen roll om vi talar om fallet med utbildning av sjuksköterskor eller borstbindarlärlingar; i båda fallen skulle momsbeskattning ske av ordbehandlaren om den såldes. Ordbehandlaren kan ju inte anses tillhandahållen som "ett led i" undervisningen. Man kan alltså inte "gömma" ett momspliktigt tillhandahållande i det momsfria genom att ta ut ett gemensamt vederlag.

6.3.4.1 Blandad verksamhet/flera verksamheter – avdragssidan

Huvudregeln är under alla omständigheter att Svea endast har rätt att "lyfta" momsen avseende förvärv till verksamhet som medför momsskyldighet (även s.k. teknisk skattskyldighet, jfr avsnitt 6.5.2). För det fall Svea endast driver borstbinderiverksamhet är det inga underligheter. Det hon förvärvar till verksamheten får hon momsavdrag för, men inte för vad hon inhandlar för sitt eget privata bruk. Här är det alltså kongruens mellan inkomstskatten och momsen.

Hur är det då med fallen som redogörs för i avsnitt 6.3.4?

I fallet när hon kombinerar borstbinderiet med utbildning av lärlingar i den verksamheten föreligger en s.k. blandad verksamhet. Det vill säga en verksamhet innehåller såväl sådan omsättning som är momspliktig (borstförsäljning) och sådan som är icke momspliktig (utbildningen). Detta har en avgörande betydelse för omfattningen av Sveas rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärven till verksamheten. Det som är direkt hänförligt till borstbinderigrenen (tråd, trä etc) får hon

fullt momsavdrag för, och för det som är direkt hänförligt till utbildningen (läromedel etc), får hon inte "lyfta" ingående moms överhuvudtaget. Ordbehandlaren då? Den är ju hänförlig till såväl utbildningen som till borstbinderiverksamheten (s.k. gemensamt förvärv). Här får en uppdelning av avdragsrätten för ingående moms ske efter skälig grund; avdragsrätt föreligger i den mån ordbehandlaren kan anses hänförlig till borstbinderidelen.[359] Vad som skall styra denna uppdelning beror helt på omständigheterna. Man kan tänka sig en uppdelning med avseende på hur mycket arbetad tid som läggs ned i borstbinderidelen respektive utbildningen och en mängd andra fördelningsgrunder kan också aktualiseras. Emellertid torde den vanligaste fördelningsgrunden vara omsättningen i momsfri respektive momspliktig del. Denna fördelningsgrund brukar skattemyndigheten tillgå i samband med revisioner, om inte den skattskyldige kan argumentera för en annan fördelningsgrund. Man får härvid hålla i minnet att det är företagaren som bäst vet för vilket ändamål han införskaffar något; finns vettiga argument för en annan fördelningsgrund än omsättningen tar myndigheten normalt inte någon "strid" om detta. Om det i samband med bokslutet visar sig att under året tillämpad fördelning behöver justeras, accepterar skattemyndigheterna normalt sett att en 7:e rättad momsdeklaration avseende hela året lämnas (jfr under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1).

I fallet med borstbinderi och utbildning av sjuksköterskor har Svea två separata verksamheter, eftersom en "naturlig anknytning" saknas mellan utbildningen och borstbinderiet. Det är alltså inte fråga om en blandad verksamhet, utan två verksamheter varav den ena innehåller omsättning som medför momsskyldighet (binderiet) och den andra omsättning som inte medför momsskyldighet (utbildningen). Detta medför i princip ingen skillnad mot vad som gäller beträffande rätten till momsavdrag i en blandad verksamhet. Tråd, trä etc är direkt hänförligt till binderiverksamheten och full avdragsrätt föreligger. Läromedel är direkt hänförligt till utbildningsverksamheten vilket medför att någon avdragsrätt för ingående moms alls inte föreligger. Angående förvärvet av ordbehandlaren, som är hänförligt till båda verksamheterna, får en uppdelning även här ske efter skälig grund.[360]

Det sagda innebär att man med "blandad verksamhet" i vidsträckt bemärkelse kan tala om båda fallen. När inget annat sägs i förevarande arbete avses också med nämnda uttryck såväl det fallet att ett subjekt

har en momspliktig och en momsfri verksamhet (två verksamheter) som fall med en blandad verksamhet i "egentlig mening".

Det bör emellertid uppmärksammas att det finns en skillnad mellan de båda fallen när det gäller avdragsrätten. När det är fråga om en blandad verksamhet i "egentlig mening"; borstbinderi och utbildning av borstbindarlärlingar, finns två avdragsschabloner av följande innebord. Om ett förvärv till mer än 95 % avser bortsbinderidelen (momspliktiga delen), föreligger full avdragsrätt för ingående moms. Ett exempel härpå kan vara en "borstbindarmaskin" som endast marginellt används som studieobjekt i undervisningen. Skulle omsättningen i binderidelen svara för mer än 95 % av den totala omsättningen (borstbinderi inklusive utbildning), får fullt momsavdrag göras för samtliga förvärv för vilka den ingående momsen inte överstiger 1 000 kronor. Om så är fallet får alltså Svea "lyfta" hela momsen, när hon t.ex. köper en skrivmaskin för 5 000 kronor (inklusive moms 1 000 kronor) som anskaffats för att användas för såväl binderidelen som utbildningen.[361]

Avdragsschablonerna bryter mot huvudprincipen om uppdelning efter skälig grund, men är endast tillämpliga för blandad verksamhet i "egentlig mening". De är alltså inte tillämpliga i fallet med borstbinderi och utbildning av sjuksköterskor, eftersom det fallet inte utgör blandad verksamhet i "egentlig mening", utan ett exempel på när två separata verksamheter föreligger momsmässigt. Denna skillnad behöver emellertid inte betyda särskilt mycket i praktiken. Kan man hävda att ett förvärv, som i och för sig är hänförligt till såväl momspliktig som momsfri verksamhet, inte skulle ha gjorts överhuvudtaget om det inte vore för den momspliktiga verksamheten, sätter sig skattemyndigheten – normalt sett – inte emot att fullt momsavdrag företas.

6.3.4.2 Godtrosförvärv av ingående moms

Som framgår även i avsnitt 6.2.8.1 är principen i Sverige att momsskyldighet inte konstitueras av en debitering, utan det måste vara fråga om en affärshändelse som uppfyller samtliga rekvisit för skattskyldighet (jfr avsnitt 1.1).

Hur blir det då i ett fall där "köparen" haft anledning att utgå i från att "säljaren" var momsskyldig, men det i efterhand visar sig att momsdebitering inte borde ha skett? Går köparen i sådant fall förlustig avdragsrätten för den ingående moms som säljaren faktiskt har debiterat honom?

Av det s.k. Calor-Celsiusfallet följer att den som gör avdrag för ingående moms inte anses ha någon mera omfattande utredningskyldighet i frågan om skattskyldighet föreligger för den som debiterat momssen.[362] Här var det fråga om att "köparen" (Calor-Celsius) av svetsnings- och rörarbeten ansågs vara i "god tro" angående uppdragstagarens självständighet, att denne sålunda kunde antas vara yrkesmässig enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1). Enligt regeringsrätten gav inte omständigheterna vid handen att Calor-Celsius haft grundad anledning att ifrågasätta uppdragstagarens skattskyldighet till moms. Skäl att vägra avdrag för ingående moms förelåg sålunda inte.

Rätten till avdrag för ingående moms kan alltså förvärvas i "god tro". Härvidlag måste anmärkas att steget till ond tro, vilket skulle medföra att avdragsrätt inte föreligger, torde vara tämligen kort. Finns det något ("yttre tecken") hos uppdragstagaren/säljaren som föranleder uppdragsgivaren/köparen att ställa frågor i förevarande sammanhang, t.ex. om uppvisad F-skattesedel (före 1993 s.k. B-skattesedel) är "riktig" eller ej, föreligger enligt min mening "ond tro". Här får också sägas att om uppdragstagaren är momsregistrerad det i efterhand torde vara omöjligt, såvida det inte är fråga om bedrägeri, att vägra uppdragsgivaren avdrag för debiterad ingående moms. Om det vid en revision visar sig att uppdragstagaren är osjälvständig och skall taxeras i inkomstslaget tjänst, kan ju ändå momsregistreringen vara riktig, eftersom registrering kan ha skett med tillämpning av bestämmelsen om rörelseliknande former (jfr avsnitt 6.3.2.1). En annan sak är det att momsregistreringen – av samma anledning – inte fritar uppdragsgivaren från ansvar i efterhand för uppdragstagarens källskatt och sociala avgifter.

6.4 Omsättning

6.4.1 Allmänt

Med omsättning förstås enligt momslagen, att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst uttas.[363]

Med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.[364]

För tjänsterna uppkommer skattskyldigheten när prestationen i fråga fullgjorts (tillhandahållits).[365]

6.4.2 Leverans av vara

Ett avlämnande, och därmed leverans, av en vara får anses ha skett när varan blivit köparens egendom, utan någon rätt för säljaren att förfoga över den längre.[366] Härvid får allmänna köprättsliga principer tjäna till ledning.

Vid ett *hämtningsköp* är varan avlämnad när köparen tagit hand om den; leverans sker alltså genom att varan fysiskt överflyttas (traderas) av säljaren till köparen.[367]

Är det fråga om ett *transportköp* inom en och samma ort eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor (platsköp), sker också avlämnandet när varan överlämnas till köparen.[368]

Är det fråga om ett *distansköp* (transport från ort till annan), styr köpeavtalets innehåll, och i första hand däri angiven leveransklausul (fob, cif, caf, fritt, fritt leverans o.d.), avlämnandet. Har varan sålts "fritt", "leverans" eller "fritt leverans" med angivande av en viss ort, anses den inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort.[369] Följer avlämnandet inte av vad sålunda anges i köpeavtalet, anses det ske när varan överlämnas till den transportör som har åtagit sig transporten från avsändningsorten.[370] Om säljaren själv utför transporten, sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.[371]

Om köparen av en vara i sin tur vidareförsäljer den (och eventuellt ytterligare vidareförsäljningar sker i senare led), men varan levereras direkt från den ursprunglige säljaren till den slutlige köparen, anses omsättning ha skett i samtliga led av säljare och köpare.[372]

6.4.2.1 Leverans av vara "utan fysisk förflyttning"

Kan en leverans (avlämnande) av vara anses uppkomma utan att varan rent fysiskt förflyttas, överlämnas, från säljaren till köparen?

Så kallade *lösöreköp* har inte ansetts utgöra omsättning i momslagens mening.[373] Trots sakrättsligt skydd för köparen gentemot säljarens borgenärer vid konkurs- eller utmätningsförfarande i den senares egendom (separationsrätt), anses alltså inte något avlämnande ha skett i momslagens mening. Separationsrätt utgör således inte en tillräcklig förutsättning för avlämnande.

I ett fall har överlämnande av nycklar till en båt ansetts innebära ett "moment av avlämnande" av varan (båten).[374] I ett annat fall (förhandsbesked), där det var fråga om en s.k. sale and leaseback-affär, ansågs säljaren inte omsätta varorna (bl.a. byggnadsställningar) till det finansbolag, som i sin tur skulle återuthyra varorna till säljaren/byggmästaren. Eftersom varorna, enligt förutsättningarna, hela tiden fanns kvar hos säljaren ansågs inte något "moment av avlämnande" ha skett.[375]

> Av fallet med båtnycklarna följer att förflyttningen av själva föremålet för omsättningen kan ersättas med förflyttningen av nycklarna. Ett avlämnande enligt momslagen ansågs ha skett trots att köparen inte uppnått sakrättsligt skydd.[376] Separationsrätt utgör alltså inte heller någon nödvändig förutsättning för att avlämnande skall anses ha uppkommit.

Att separationsrätt sålunda saknar självständig betydelse för leveransbedömningen bekräftas i ett förhandsbesked, som gällde rätten till lagernedskrivning (inkomstskattefråga).[377]

Innebär det sagda att en fysisk förflyttning av varan utgör en nödvändig förutsättning för att avlämnande skall anses ha uppkommit?

Nedan framgår att det finns fall då en fysisk förflyttning av varan icke är möjlig och samtidigt något substitut för tradition, som t.ex. i fallet med båtnycklarna, inte heller står till buds. Skall sådana fall aldrig kunna momsbeskattas? Ett exempel på fall det nu är fråga om är s.k. samlagring av bränslen (oljor etc).

Antag att X skall sälja olja till en kund och på olika sätt enligt nedan därvid nödgas ta i anspråk olja som tillhör Y.

> X har olja i lager hos ett självständigt lagringsbolag. Y har också olja inlagrad hos detta bolag. Lagringsbolaget är alltså momsregistrerat för s.k. lagringstjänster (jfr även avsnitt 6.2.2.1). Det händer att lagring av två eller flera kunders olja sker i samma cistern, s.k. samlagring. Av naturliga skäl vet man då inte om X tar ut av Ys eller sin egen olja från depån hos lagringsbolaget. När fungibel egendom (t.ex. olja) som samlagras tas ut från lagret (t.ex. cisternen) kan en omsättning sägas ske först när vederbörande tar ut "mer än av sin egen inlagrade kvantitet", dvs. ett "överuttag" sker. Detta konstateras vanligen en gång i månaden, varvid "justering" sker genom en bokföringsmässig clearing så att X "återlämnar" till Y uttagen kvantitet tillhörig Y ("överuttaget"), eller "behåller" den som sin.

En annan situation kan vara att X, av praktiska skäl, måste ta ur
Ys olja, t.ex. från en annan cistern inom depån. Detta beroende
hur avtappningssystemen inom depån är arrangerade. Avsikten
förfarandet är att underlätta den administrativa och praktiska han
ringen vid avtappning av olja ur cisternerna i depån. Det är alltså
heller i detta fall fråga om att X skall få en bättre produkt eller nå
annan fördel genom förfarandet – det är samma slags olja i cisterner
na. I detta fall "justeras" uttaget av olja också genom en bokförings
mässig clearing på så vis att Y ur X inlagrade olja "tilldelas"
kvantitet olja – motsvarande X uttag från Ys cistern. Det sker alltså
inte heller här någon fysisk förflyttning mellan Y och X eller vice
versa av vara (olja), utan en "justering" av eventuellt "överuttag"
sker genom bokföringsmässig clearing i efterhand.

På punktskatteområdet, beträffande allmän energiskatt, har RSV vid handläggningen gjort bedömningen att när olja endast *tillfälligtvis* ställs till någons förfogande, sker ingen leverans och därmed inträder inte heller skattskyldighet för energiskatt.[378] Detta ställningstagande grundar RSV på förhandsbeskedet RÅ 1979 Aa 66, vilket avsåg rätten till nedskrivning av lager (inkomstskattefråga således) vid samlagring och genomslag.

Genomslag är inte något precist begrepp, men innebär att man på ett distributionsmässigt fördelaktigt sätt, för inblandade parter, tillfredsställer behovet av olja på olika platser. Av rättsfallet framgår att rätt till nedskrivning av lager inte medgavs om olja tillfälligtvis – t.ex. med skyldighet att återlämna kvantiteten i fråga senare – ställdes till förfogande över bokslutsdagen. Sannolikt hade man för ögonen att sådana åtgärder vidtogs i skatteplaneringssyfte.

Vad ovan sagts beträffande energiskatten och samlagring respektive genomslag torde även gälla för momsen. Det saknas anledning anta att momsens leveransbegrepp (avlämnande) skulle skilja sig från vad som gäller för inkomstskatten och energiskatten. Rättstillämpningen torde fastmera bli otymplig om olika begrepp förekom för de indirekta skatterna (moms respektive energiskatt).

Trots att olja fysiskt tas ut av X från vad Y har inlagrat hos lagringsbolaget, vilket i sig kunde anses utgöra ett avlämnande, måste ändå *avsikten* – att samma kvantitet skall "återlämnas" till Y genom en bokföringsmässig clearing – medföra att leverans inte kan anses ha skett

även ur momslagens synpunkt. Att en bokföringsmässig clearing, t.ex. en gång i månaden, får avgöra om en omsättning skall anses ha skett mellan Y och X på grund av X eventuella "överuttag" från lagringsbolaget torde vara vad som kan erfordras även rent bokföringsmässigt sett. En annan ordning skulle ju kräva att en avstämning mellan X och Y var "on line" med leveranser från lagringsbolaget till X eller Ys kunder. Den praktiskt sett rimliga ordningen torde därför vara att en momsmässig omsättning mellan Y och X på grund av den senares överuttag konstateras först när X inte återlämnar Y tillhörig kvantitet ("överutttaget") vid den bokföringsmässiga clearingen. Återlämnas kvantiteten har en omsättning mellan Y och X inte varit avsedd och någon omsättning mellan Y och X föreligger sålunda inte. Under alla omständigheter momsbeskattas emellertid X för försäljning till sin kund.

Dessutom kan i samband härmed sägas att utgången i sale and leaseback-fallet skulle ha blivit densamma även om varorna (byggnadsställningarna) fysiskt förflyttats till köparen för att sedan omedelbart återlämnas till säljaren. En sådan korthandstradition skulle knappast accepteras som en omsättning i momslagens mening. Någon egentlig avsikt torde inte ha funnits av innebörd att äganderätten till byggnadsställningarna skulle övergå till finansbolaget.

I linje med min bedömning ligger även två förhandsbesked angående den inkomstskattemässiga bedömningen av sale and leaseback-transaktioner avseende fastighet och byggnad på ofri grund.[379] I likhet med RÅ 1979 Aa 66 synes man ha sett till avsikten med transaktionerna. I fastighetsfallet uttalade regeringsrätten att "den reella innebörden i transaktionen, i överensstämmelse med avtalens utformning, innefattar en äganderättsöverlåtelse till bolaget". Enligt min mening finns det ingenting som talar för att detta synsätt inte skulle ha gällt även i domen avseende byggnadsställningarna. Hade t.ex. en korthandstradition skett där, skulle omsättningen sannolikt ha "underkänts" ändå om avsikten hos parterna icke var att verkligen åstadkomma en äganderättsövergång. Enbart den anledningen att fråga var om "flyttbara" objekt (byggnadsställningar), torde inte medföra att man kan bortse från partsavsikten. Det är i stället min uppfattning att tankarna i RÅ 1979 Aa 66 äger giltighet även för momsen.

Ett avgörande av regeringsrätten[380] liknar RÅ 1979 Aa 66, såtillvida att det avsåg rätten till nedskrivning av lager (inkomstskattefråga)

avseende

terna styra
slagen skall
nellan säljare
de fall där en
et, av tekniska
saktioner som

tera att helt av-
nitt 6.2.8. Fastig-
n (rörelsen), men
ortsätta drivas på
n. Det skulle sanno-
ningen för att enbart
För att få ett ekono-
rde på tillgångar som
och andra varor) más-
tillgångar i fritidsan-
en och samme moms-
ritt (jfr avsnitt 6.2.8.1).
gångar som utgör fastig-
Om däremot tillgångarna
om någon momsbefriad
att hos köparen ernå ett
a varor, om den synen fick
et inte skulle kunna anses
dningen bör partsavsikten få
huruvida en leverans skall
en fysisk förflyttning av
varbar.
är att

av olja. Här var emellertid inte fråga om samlagring, utan om att ett oljebolag från sin cistern lånade ut olja till annat oljebolag. (Till skillnad från exemplet med X och Y ovan finns inte någon "tredje man" – X kund – som hämtar olja från cisternen.) Mellankommunala skatterätten konstaterade att mellan parterna ingånget avtal var att civilrättsligt beteckna som ett försträckningsavtal, dvs. ett låneavtal avseende olja. Kammarrätten emfaserade att bedömningen av vad som hos långivaren skulle få räknas som inneliggande lager avgörs enligt civilrättsliga normer. Tyngdpunkten skall vid denna bedömning läggas vid ägandebegreppet och äganderättens övergång vid olika slag av överlåtelser. En åsikt med vilken regeringsrätten förenade sig. Kammarrätten uttalade att äganderätten till den olja som tagits ur långivarens cistern "genom uttaget och det sätt på vilket olja omhändertagits övergått till låntagaren". Fråga var inte om något saklån, enär oljan inte utgjorde specieegendom utan s.k. fungibel egendom, dvs. viss myckenhet av visst slag. Låntagaren var inte förpliktigad att återlämna samma olja, utan endast lika mycket olja av samma slag som han fått. Låntagaren kunde alltså förfoga över oljan på samma sätt som om han vore ägare; han kunde t.ex. sälja oljan till annan, som då bleve ägare.

Någon egentlig utlåningssituation ansågs alltså inte föreligga, utan en äganderättsövergång bedömdes ha skett. Här kan alltså frågan huruvida en leverans skall anses ha skett eller ej sägas bli avgjord på rent objektiva grunder. Det är emellertid inte fråga om samlagring, utan förutsättningarna är sådana att det är klart att en leverans skulle kunna anses föreligga förutsatt att en äganderättsövergång kan sägas ske på grund av uttaget (leveransen) av olja från lagret.

Mot bakgrund av ovan kommenterade avgöranden kan emellertid inte detta avgörande sägas frånkänna partsavsikten betydelse vid den momsmässiga bedömningen av huruvida en varuleverans skall anses föreligga eller ej, när avlämnande inte kan konstateras på rent objektiva grunder. Till stöd härför kan sägas att en lagman i kammarrätten var skiljaktig beträffande motiveringen och uttalade att det av "tungt vägande ekonomiska och praktiska skäl" var allmänt brukligt att skriva ned utlånad olja som eget lager. Vederbörande kom emellertid till samma slut som majoriteten eftersom utlånat lager inte redovisats öppet (utlåningen framgick inte av inkomstdeklarationen), vilket anfördes som ett av bokföringsnämnden uppställt krav. Man skulle

alltså kunna säga att ur kontrollsynpunkt var bevisningen avseende vad parterna avsåg alltför bristfällig.

Enligt min mening torde alltså avsikten hos avtalskontrahenterna styra bedömningen av frågan om ett avlämnande enligt momslagen skall anses föreligga eller ej, när en fysisk förflyttning av varan mellan säljare och köpare inte blir aktuell. I varje fall torde detta gälla de fall där en fysisk förflyttning av varan inte är det normala förfarandet, av tekniska eller ekonomiska skäl, men det ändå är fråga om transaktioner som accepteras i affärslivet.

Om det inte vore så skulle vissa transaktioner riskera att helt avstanna i affärslivet. Ta t.ex. fritidsanläggningen i avsnitt 6.2.8. Fastighetsägaren kanske vill överlåta fritidsanläggningen (rörelsen), men behålla själva fastigheten. Rörelsen skall dock fortsätta drivas på samma fastighet även efter äganderättsövergången. Det skulle sannolikt vara alltför kostsamt att montera ned anläggningen för att enbart manifestera en äganderättsövergång av rörelsen. För att få ett ekonomiskt och skattemässigt korrekt avskrivningsvärde på tillgångar som inte utgör fastighet (dvs. verksamhetstillbehör och andra varor) måste dock momsen "rensas" bort. Om samtliga tillgångar i fritidsanläggningsverksamheten (rörelsen) övergår till en och samme momsskyldige förvärvare, sker överlåtelsen momsfritt (jfr avsnitt 6.2.8.1). Då blir det inget problem momsmässigt (tillgångar som utgör fastighet överlåts för övrigt alltid momsfritt). Om däremot tillgångarna överlåts till olika köpare är det inte fråga om någon momsbefriad transaktion, och det skulle vara omöjligt att hos köparen ernå ett korrekt avskrivningsunderlag på överlåtna varor, om den synen fick råda att någon leverans överhuvudtaget inte skulle kunna anses uppkomma momsmässigt. Av den anledningen bör partsavsikten få tjäna till ledning vid bedömningen av huruvida en leverans skall anses uppkomma eller ej momsmässigt, när en fysisk förflyttning av objektet i fråga inte är möjlig eller ekonomiskt försvarbar.

För att bedöma frågan om den verkliga avsikten hos parterna är att åstadkomma en äganderättsövergång, dvs. om ett avlämnande (leverans) skall anses föreligga, måste givetvis samtliga omständigheter i det enskilda fallet bedömas.

Överlåtelseavtalet får i första hand utgöra tolkningsdatum härvidlag. Emellertid räcker det, i enlighet med vad regeringsrätten uttalade i

fallet med byggnadsställningarna, inte med enbart den omständigheten att ett civilrättsligt bindande avtal om försäljning föreligger, något ytterligare måste tillföras.

Den prövning som skall till – utöver konstaterandet att ett bindande avtal föreligger – är, enligt min mening, följande. Kan det göras åtminstone sannolikt att ett "moment av avlämnande" skulle ha skett – t.ex. genom att nycklar överlämnas, som ett substitut för tradition av föremålet för den förmenta omsättningen – om det varit praktiskt möjligt och ekonomiskt försvarbart, skall avlämnande inte anses ha skett om sådan åtgärd uteblivit. Härvidlag får man se till *branschpraxis*, till huruvida en förflyttning överhuvudtaget är möjlig och andra dylika omständigheter. Kan å andra sidan det normala förfarandet för det särskilda fallet anses innebära att varan skall kvarbli hos säljaren, och ingenting i övrigt talar emot att den verkliga avsikten hos parterna varit att åstadkomma en äganderättsövergång, skall, enligt min mening, ett avlämnande och därmed leverans anses ha skett redan vid avtalsslutet. Finns ingen branschpraxis att tillgå, torde betydelsen av de praktiskt tekniska förutsättningarna för en fysisk förflyttning öka. Vidare bör vid ifrågavarande bedömning köparens "momsstatus" vägas in. När det t.ex. är fråga om sale and leaseback får man ta hänsyn till huruvida leasegivaren/köparen i övrigt sysslar med uthyrning. Finns redan en fungerande uthyrningsverksamhet för vilken moms debiteras, talar detta för att avsikten verkligen är att en äganderättsövergång till köparen skall ske. Detta faktum kan sägas tala emot att det endast skulle vara fråga om en lånetransaktion (jfr avsnitt 6.4.4).

I sammanhanget kan nämnas att i domen avseende byggnadsställningarna var två regeringsråd skiljaktiga och ansåg att leverans skulle anses föreligga. Jag menar emellertid att min nu redogjorda uppfattning inte heller strider mot majoritetens uppfattning i domen. Detta eftersom den prövning jag beskriver, får anses avgöra frågan om något ytterligare – utöver bindande avtal – föreligger som medför ett "moment av avlämnande". Det blir alltså inte enbart en fråga om att konstatera huruvida ett civilrättsligt bindande avtal föreligger eller ej.

Förskott eller a conton

Beträffande förskotts- eller a conto-betalning för beställd vara eller tjänst (jfr avsnitt 6.4.6) kan följande sägas i sammanhanget. Avsikten hos parterna torde även här avgöra om skattskyldighet uppkommer eller ej, när fråga t.ex. är om en sale and leaseback-affär. I momssammanhang utvidgas ju omsättningsbegreppet i förhållande till vad som exempelvis gäller inkomstskattemässigt, såtillvida att omsättning inte endast avser leveranssituationen, utan även förskott (eller a conton). En förutsättning för att omsättning skall anses föreligga torde emellertid vara att ett avlämnande (leverans) skall ske efter det att förskottering skett. I annat fall vore det ju lätt att "kringgå" det krav som uppställs i domen avseende byggnadsställningarna, av innebörd att något utöver bindande avtal måste föreligga för att ett avlämnande (leverans) skall anses ha skett. Således torde i konsekvens härmed även beträffande förskottssituationerna gälla, att en verklig avsikt måste föreligga hos parterna att åstadkomma en äganderättsövergång, för att omsättning skall anses vara för handen.

6.4.2.2 Tillhandahållande av tjänst

Som nämnts uppkommer skattskyldigheten för en tjänst när säljaren fullgjort den prestation som tjänsten innebär. Detta får anses innebära att prestationen – "föremålet för omsättningen" – civilrättsligt skall ha blivit uppdragsgivarens (köparens) egendom utan rätt för säljaren att förfoga däröver.[381]

Tillhandahållande av en tjänst får därmed anses uppkomma i samma stund som köparen i enlighet med vad som avtalats kan börja tillgodogöra sig tjänsten ekonomiskt, dvs. när han kan disponera över den. Beträffande överlåtelse av t.ex. en immateriell rättighet – ett patent, en mönsterrätt etc – torde sålunda omsättningen ske i samma stund som säljaren och köparen satt sina namnteckningar på kontraktet, alternativt när handslag skett.

I uthyrningssituationerna (upplåtelsesituationerna) har uthyraren fullgjort sin prestation (omsättning) när förhyraren (hyresmannen) kan disponera över hyresobjektet, t.ex. en bil. Då uppkommer skattskyldighet för uthyraren och i samband därmed även avdragsrätt för hyresmannen. I sådana fall uppkommer skattskyldighet kontinuerligt för varje tidpunkt under uthyrningstiden, dvs. successivt.[382]

En successivt uppkommande skattskyldighet innebär att moms skall

tas ut efter olika skattesatser om avtalstiden sträcker sig över tidpunkten för ikraftträdande av en skattesatsändring. Exempelvis en advokat eller revisor som konsulteras dagligen och timdebiterar för detta skall anses tillhandahålla konsulttjänster successivt och beskattas således kontinuerligt härför. Är det däremot fråga om att bistå med att upprätta ett avtal, får denna prestation anses uppfylld först när det färdiga avtalsförslaget överlämnas till klienten, "att göra med vad han vill". I likhet härmed torde tillhandahållande och därmed omsättning anses föreligga beträffande tjänst på en vara, t.ex. reparation, först när kunden hämtat ut varan hos reparatören.

Notera att i likhet med omsättning av en vara i flera led (jfr avsnitt 6.4.2) sker beskattning i varje led när uthyrning sker i flera led, trots att varan som uthyrningarna avser flyttas direkt från den ursprunglige uthyraren till den slutlige förhyraren.[383] Även en dylik överlåtelse i flera led av en tjänst, t.ex. ett patent, torde beskattas i varje led.

På grund av tjänstebegreppets utformning blir det i somliga fall relevant att tala om tjänster som kan momsbeskattas först när en "växelverkan" mellan tjänst och omsättning föreligger. Här tänker jag t.ex. på det fallet att prestationen (tjänsten) består i att upplåta ensamrätt till ett försäljningsområde (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Den momspliktiga tjänsten uppkommer när "köparen" förbundit sig att utge vederlag för ensamrätten, dvs. när avtalet slutits. Det blir i dylika fall parterna vid varje enskild affär – "aktörerna på marknaden" – som själva "styr uppkomsten" av tjänsten. Det är emellertid svårt att i alla situationer bedöma om ett avtal slutits. Någon uppbär, litet ospecificerat, vederlag för någonting. Konkludent föreligger ett avtal och helt plötsligt har en momspliktig tjänst tillhandahållits. Först när omsättningen skett kan en bedömning, av huruvida tjänsten är momspliktig eller undantagen från skatteplikt enligt momslagen, ske (jfr även avsnitt 6.4.4.1). Är det å andra sidan fråga om reparationer, uthyrning av varor etc, kan momsplikten bedömas redan vid tidpunkten för beställningen av tjänsten, dvs. utan "stöd" av att en omsättning skett.

Beträffande tillfälliga uppträdanden i Sverige av utländska artister och idrottsutövare, se avsnitt 6.2.3.

6.4.3 Uttagsbeskattning

Med omsättning enligt momslagen förstås även att vara eller tjänst uttas.[384]

tas ut efter olika skattesatser om avtalstiden sträcker sig över tidpunkten för ikraftträdande av en skattesatsändring. Exempelvis en advokat eller revisor som konsulteras dagligen och timdebiterar för detta skall anses tillhandahålla konsulttjänster successivt och beskattas således kontinuerligt härför. Är det däremot fråga om att bistå med att upprätta ett avtal, får denna prestation anses uppfylld först när det färdiga avtalsförslaget överlämnas till klienten, "att göra med vad han vill". I likhet härmed torde tillhandahållande och därmed omsättning anses föreligga beträffande tjänst på en vara, t.ex. reparation, först när kunden hämtat ut varan hos reparatören.

Notera att i likhet med omsättning av en vara i flera led (jfr avsnitt 6.4.2) sker beskattning i varje led när uthyrning sker i flera led, trots att varan som uthyrningarna avser flyttas direkt från den ursprunglige uthyraren till den slutlige förhyraren.[383] Även en dylik överlåtelse i flera led av en tjänst, t.ex. ett patent, torde beskattas i varje led.

På grund av tjänstebegreppets utformning blir det i somliga fall relevant att tala om tjänster som kan momsbeskattas först när en "växelverkan" mellan tjänst och omsättning föreligger. Här tänker jag t.ex. på det fallet att prestationen (tjänsten) består i att upplåta ensamrätt till ett försäljningsområde (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Den momspliktiga tjänsten uppkommer när "köparen" förbundit sig att utge vederlag för ensamrätten, dvs. när avtalet slutits. Det blir i dylika fall parterna vid varje enskild affär – "aktörerna på marknaden" – som själva "styr uppkomsten" av tjänsten. Det är emellertid svårt att i alla situationer bedöma om ett avtal slutits. Någon uppbär, litet ospecificerat, vederlag för någonting. Konkludent föreligger ett avtal och helt plötsligt har en momspliktig tjänst tillhandahållits. Först när omsättningen skett kan en bedömning, av huruvida tjänsten är momspliktig eller undantagen från skatteplikt enligt momslagen, ske (jfr även avsnitt 6.4.4.1). Är det å andra sidan fråga om reparationer, uthyrning av varor etc, kan momsplikten bedömas redan vid tidpunkten för beställningen av tjänsten, dvs. utan "stöd" av att en omsättning skett.

Beträffande tillfälliga uppträdanden i Sverige av utländska artister och idrottsutövare, se avsnitt 6.2.3.

6.4.3 Uttagsbeskattning

Med omsättning enligt momslagen förstås även att vara eller tjänst uttas.[384]

Med uttag[385] förstås att

a) vara tas i anspråk av den momsskyldige eller överlåts utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat,

b) vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet till moms,

c) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den momsskyldige utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet.

När jag nedan talar om situationer av vederlagsfritt tillhandahållande avses givetvis även fall där vederlag utgår men till pris under det allmänna saluvärdet.

Det grundläggande för en uttagsbeskattning är dels att det är fråga om momspliktiga varor eller tjänster, dels att verksamheten ur vilken uttag sker även har en utåtriktad försäljning. Givetvis måste även en uttagsbeskattning ske i en enligt momslagen yrkesmässig verksamhet (jfr avsnitten 1.1.3 och 6.3.1).

Beträffande uttagsbeskattning av tjänster finns undantag från det för uttagsbeskattning grundläggande kravet på förekomst även av utåtriktad omsättning i verksamheten inom två områden, nämligen beträffande renodlade personalserveringar (jfr avsnitt 6.4.3.1) och beträffande uttagsbeskattning av fastighetsägare på grund av utbetald lön inklusive sociala avgifter under beskattningsåret överstigande 150 000 kronor för egenregiarbeten (jfr avsnitt 11.2.1).

Varor eller tjänster som undantas från momsplikt enligt avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 kan aldrig bli föremål för uttagsbeskattning enligt momslagen. I exemplet med Svea (jfr kapitel 1 och avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1) kan det aldrig bli fråga om uttagsbeskattning av en utbildningstjänst, eftersom sådan tjänst undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.7).

För att en momspliktig vara skall kunna uttagsbeskattas måste en utåtriktad varuförsäljning finnas, i annat fall uppkommer ju inte någon yrkesmässighet och därmed inte heller momsskyldighet. Om Svea enbart sysslar med att göra borstar för att ge bort, uppkommer inte någon yrkesmässighet. Därmed har hon inte någon avdragsrätt för ingående moms avseende de förvärv hon gör för att kunna tillverka borstarna och

uttagsbeskattning kan inte ske enligt a ovan. Svea bedriver emellertid en utåtriktad verksamhet och hon uttagsbeskattas till moms när hon själv tar borstbinderiets varor i anspråk eller överlåter dem gratis eller till ett pris under det allmänna saluvärdet. Märk att det här är fråga om ett *ianspråktagande*, såtillvida att varorna därigenom upphör att vara anläggnings- eller omsättningstillgångar i binderiet. Det är inte bara fråga om ett tidsbegränsat nyttjande, utan varorna tas ut ur rörelsen för gott.

På samma sätt är det i princip med tjänsterna (jfr c ovan). Om Svea vederlagsfritt låter en kollega i dennes verksamhet använda någon av borstbinderiets maskiner, sker inte någon uttagsbeskattning av den i och för sig momspliktiga uthyrningstjänsten. För att så skall ske måste Svea ha en utåtriktad uthyrningsverksamhet, hon måste "även på annat sätt" yrkesmässigt syssla med uthyrning.[386] Detta är huvudregeln beträffande uttagsbeskattning av tjänster.

Är den skattskyldige fysisk person (enskild firma) respektive handelsbolag kan den skattskyldige själv respektive en delägare utföra tjänsten när det är fråga om fysiska prestationer. Sker i sådant fall prestationen för den skattskyldiges egen eller närståendes (jfr avsnitt 8.1) räkning, sker dock uttagsbeskattning – till skillnad från vad som gäller enligt huvudregeln – först när den skattskyldige i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde (500 kronor exklusive moms[387]). Sålunda uttagsbeskattas en rörmokare för ett arbete på sitt eget hus endast om han i samband därmed tar ut packningar, rörbitar etc värda mer än 500 kronor från sin rörelse.[388] Är det å andra sidan fråga om att den skattskyldiges anställda utför prestationen – vilket givetvis alltid är fallet när det är fråga om aktiebolag – eller är det överhuvudtaget fråga om att tjänsten riktas till annan än den skattskyldige själv eller dennes närstående, sker uttagsbeskattning enligt huvudregeln och därmed utan hänsyn till nämnda beloppsgräns.

Om Svea tar ut borstar för att använda i sin utbildningsverksamhet (jfr avsnitt 6.3.4), sker en uttagsbeskattning enligt b ovan; vara överförs från verksamhetsgren som medför momsbeskattning (borstbinderiet) till verksamhetsgren som inte medför momsbeskattning (utbildningen av lärlingar).

Uttagsbeskattning sker emellertid inte för uttag av vara eller tjänst för användning i egen verksamhet som momsbeskattas.[389] Om Svea även bedrev uthyrning av maskiner skulle hon inte uttagsbeskattas för vederlagsfri upplåtelse till borstbinderiverksamheten. En "tyst kvittning"

sker, eftersom en utgående moms i uthyrningsverksamheten motsvaras av en avdragsrätt för ingående moms i borstbinderiverksamheten hos en och samma person.[390]

Om en vara som i den momsskyldiges verksamhet utgör en omsättningstillgång utnyttjas privat av den skattskyldige själv eller för privat bruk av annan, sker en uttagsbeskattning när det privata nyttjandet är mer än ringa (500 kronor).[391] Här är alltså fråga om ett tillfälligt brukande, inte om ett ianspråktagande för gott. Notera vidare att beträffande privat nyttjande sker uttagsbeskattning endast av omsättningstillgångar, inte av anläggningstillgångar.[392] En anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. En omsättningstillgång är en annan tillgång, dvs. sådan som inte stadigvarande skall finnas i rörelsen.[393] Svea uttagsbeskattas alltså inte om hon för en tid till sitt eget hem tar hem eller, för likaledes privat bruk, lånar ut en maskin till någon av sina bekanta. Däremot uttagsbeskattas motsvarande tillfälliga nyttjande av omsättningstillgångarna (borstar t.ex.). Ett annat exempel på det senare är en TV-handlare som tar ut en TV-apparat från sitt lager för privat bruk och lägger tillbaka den i lagret igen efter exempelvis ett halvår.

I avsnitt 10.4 framgår att särskilt beträffande personbilar sker uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande även då det är fråga om bilar som utgör anläggningstillgångar i verksamheten. Härvidlag föreligger alltså ett undantag från vad som sades angående begränsningen av uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande till att avse endast omsättningstillgångar.

Även benefika fång (gåvor) kan alltså momsbeskattas genom att s.k. uttagsbeskattning sker (jfr även avsnitt 6.2.1.1). Däremot uttagsbeskattas som huvudregel inte universalfången, t.ex. arv och bodelning.

Emellertid kan en bodelning innehålla en ”gåvodel”.[394] Antag att en bodelning sker mellan två makar där mannen äger och bedriver någon form av företag som medför momsskyldighet. Över bodelningen upprättas en skriftlig handling som undertecknas av makarna och sålunda föreligger ett tvåpartsförhållande. Antag vidare att det vid bodelningen visar sig – vid en jämförelse mellan vad hustrun skulle ha erhållit vid en hälftendelning och vad hon faktiskt får – att bodelningen innehåller en ”gåvodel”. Frågan ställer sig då om denna gåvodel kan uttagsbeskattas till moms. Enligt mitt förmenande torde en uttagsbeskattning kunna ske av de tillgångar som innefattas i ”gåvodelen” om de är momspliktiga och ”gåvodelen” inte utgör hela rörelsen eller en verksamhetsgren (jfr avsnitt 6.2.8.1). Notera att en partiell bodelning, dvs. när bodelning endast avser viss makarnas egendom, inte

medför gåvobeskattning eftersom egendomen i fråga numera behåller karaktären av giftorättsgods även efter en bodelning under bestående äktenskap.[395] Att gåvobeskattning inte sker vid en dylik bodelning medför emellertid, enligt mitt förmenande, inte att momsbeskattning automatiskt undgås; egendom har ändå överförts vederlagsfritt mellan makarna, och "gåvodelen" momsbeskattas enligt uttagsreglerna när den avser företagsegendom, men givetvis inte om den avser privat egendom.

Saluvärdet

Saluvärdet vid uttag utgörs i princip av marknadsvärdet enligt kommunalskattelagen.[396] Marknadsvärdet utgör i Sveas fall det pris hon normalt tar ut i sin verksamhet. Skulle hon inte kunna ange ett "normalt" pris, utgör marknadsvärdet det pris som annars betalas på den ort där Svea är verksam (ortens pris). Finns inte heller något ortens pris, skall som marknadsvärde tas upp det belopp som "med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid betalning med kontanta medel".[397]

Är det marknadsmässiga priset (vad Svea normalt tar) för en borste 100 kronor inklusive moms och en kund får en borste för 50 kronor, ingår givetvis moms med 10 kronor i den uppburna femtiolappen. Emellertid skall även en uttagsbeskattning ske med 10 kronor (20 %) för det återstående värdet av borsten.[398] Svea skall alltså erlägga utgående moms till staten med 20 kronor trots att hon inte har "övervältrat" mer än 10 kronor på kunden. Av denna anledning är hon emellertid berättigad att göra direktavdrag för uttagsmomsen, 10 kronor, vid inkomstbeskattningen. Uttagsmoms utgör alltså en momskostnad. Det sagda visar att en person måste göra en mycket noga åtskillnad mellan "privat verksamhet" och den momsskyldiga verksamhet som vederbörande driver. I annat fall sker en momsbeskattning även av den del som vederbörande själv uppfattar som ideell. Kravet torde vara att de redskap, material etc som används i den yrkesmässiga verksamheten inte får användas när det ideella arbetet utförs. Svea kan alltså inte använda borstbinderiets varor och maskiner. Gör hon det skall hon momsbeskattas (uttagsbeskattas) även för värdet av de varor hon av ideella skäl skänker till t.ex. en julbasar, eftersom det då är fråga om en omsättning (uttag) "i" borstbinderiverksamheten. Notera att jag talar om uttagsbeskattning av värdet av varorna. Ger hon bort borstar som av någon anledning är värdelösa, sker givetvis inte någon uttagsbeskattning till moms. För tydlighets skull skall också sägas att tillämplig skattesats vid uttag ur en verksamhet givetvis följer momssatsen för den

vara eller tjänst som tas ut. Om Sveas syster Elsa, hon med bageriet i avsnitt 7.4, skänker en tårta värd 100 kronor inklusive moms till samma julbasar uttagsbeskattas alltså hon med 15 kronor och 25 öre (15,25 % – 17,36 % eller 17 kronor och 36 öre fr.o.m. 1/1 1993).

I samband med *revisioner* kan skattemyndigheten hävda att det pris som tas ut i en verksamhet är för lågt, att det ligger under ortens pris eller under vad som är en normal bruttovinst i branschen. I denna situation har som regel myndigheten konstaterat någon oegentlighet i bokföringen och vill hävda att oredovisade inkomster förekommit i verksamheten. Det är alltså fråga om en annan situation än uttagsbeskattningssituationen. Myndigheten jämför då bruttovinsten i verksamheten med konkurrenternas. Ligger Svea för lågt i förhållande till konkurrenternas priser har myndigheten stöd för att yrka att beskattning skall ske i efterhand. Det är emellertid enligt rättspraxis endast i samband med att oegentligheter i verksamheten kan påvisas som myndigheten med framgång kan åberopa "för lågt pris", för att genomdriva en beskattning i efterhand. Är bokföringen inte behäftad med några fel av betydelse, kan "huvudregeln" om fri prissättning inte angripas. En annan sak är det att myndigheten kan hävda att momsbeskattning inte skall ske och därmed inte heller avdragsrätt förekomma, i varje fall inte för fysiska personer, om vinstsyfte saknas.

I avsnitten 3.2.1 och 3.2.2 framgår att sedvanliga rabatter inte ingår i underlaget för moms.

I fall där en momspliktig tjänst eller vara tillhandahålls till rabatterat pris finns ett vederlag som momsbeskattas. Frågan är då huruvida en uttagsbeskattning skall ske upp till det normala priset (allmänna saluvärdet). Härvidlag blir avvikelser från en likabehandling av olika grupper av kunder av betydelse. Lämnas rabatt till de anställda i företaget bör den, för att kunna godtas som sedvanlig, inte vara större än vad den anställde som kund eller personalen som grupp skulle kunna utverka på annat håll. Dessutom får rabatten endast gälla varor som ingår i företagets ordinarie utbud eller i ett annat företags ordinarie utbud, om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet. Vidare gäller att rabatten skall lämnas av sedvänja inom yrket eller verksamheten och i princip vara tillgänglig för hela företagets personal.[399]

En livsmedelshandlare kan alltså mot bakgrund av det ovan sagda inte ta in TV-apparater för försäljning till "rabatterade priser" till personalen. I sådant fall sker för övrigt inte uttagsbeskattning, utan livsmedelshandlaren vägras i stället avdrag för ingående moms avseende TV-

apparaterna eftersom de inte förvärvats för verksamheten (jfr avsnitt 2.1).

Genom generella kundrabatter torde emellertid priset kunna sättas i princip hur lågt som helst på varorna i en verksamhet. I sådana fall uppkommer – som ovan nämnts – till följd av att vinstrekvisitet brister i stället för uttagsbeskattning fråga om verksamheten överhuvudtaget skall momsbeskattas och således om avdragsrätt för ingående moms föreligger.

Angående uttagsbeskattning för s.k. personalserveringar, se avsnitt 6.4.3.1.

Angående uttagsbeskattning för privat nyttjande av bilar, se avsnitt 10.4.

Angående uttagsbeskattning inom byggområdet, se avsnitten 11.2 och 11.2.1.

6.4.3.1 Uttagsbeskattning – personalserveringar

En renodlad personalservering, dvs. en som inte har någon utåtriktad servering, skulle enligt vad som sägs i avsnitt 6.4.3 undgå momsbeskattning; omsättning sker inte "även på annat sätt" utan endast till den egna personalen, varför uttagsbeskattning inte skulle aktualiseras för tillhandahållande av serveringstjänsterna till vederlag under allmänna saluvärdet.

Emellertid finns det en specialregel i momslagen enligt vilken uttagsbeskattning med 18 % (15,25 % för värde inklusive moms; fr.o.m. 1/1 1993: 21 % resp 17,36 %) i princip skall ske även i renodlade personalserveringar[400], dvs. när tillhandahållande av kost sker åt egen personal utan att någon utåtriktad servering sker. Det vill säga, momsbeskattning sker i såväl vanliga personalserveringar som i renodlade sådana. Enligt en skrivelse av RSV[401] beräknas omsättningen antingen utifrån uppburna vederlag eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera. Momsskyldighet föreligger då oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför momsskyldighet eller ej.

En förutsättning för uttagsbeskattning i renodlade personalserveringar är emellertid att allmänna saluvärdet för kost åt personal för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor exklusive moms. I annat fall anses personalserveringen inte yrkesmässig enligt momslagen.[402]

När arbetsgivaren subventionerar de anställdas kost eller tillhandahåller

apparaterna eftersom de inte förvärvats för verksamheten (jfr avsnitt 2.1).

Genom generella kundrabatter torde emellertid priset kunna sättas i princip hur lågt som helst på varorna i en verksamhet. I sådana fall uppkommer – som ovan nämnts – till följd av att vinstrekvisitet brister i stället för uttagsbeskattning fråga om verksamheten överhuvudtaget skall momsbeskattas och således om avdragsrätt för ingående moms föreligger.

Angående uttagsbeskattning för s.k. personalserveringar, se avsnitt 6.4.3.1.

Angående uttagsbeskattning för privat nyttjande av bilar, se avsnitt 10.4.

Angående uttagsbeskattning inom byggområdet, se avsnitten 11.2 och 11.2.1.

6.4.3.1 Uttagsbeskattning – personalserveringar

En renodlad personalservering, dvs. en som inte har någon utåtriktad servering, skulle enligt vad som sägs i avsnitt 6.4.3 undgå momsbeskattning; omsättning sker inte "även på annat sätt" utan endast till den egna personalen, varför uttagsbeskattning inte skulle aktualiseras för tillhandahållande av serveringstjänsterna till vederlag under allmänna saluvärdet.

Emellertid finns det en specialregel i momslagen enligt vilken uttagsbeskattning med 18 % (15,25 % för värde inklusive moms; fr.o.m. 1/1 1993: 21 % resp 17,36 %) i princip skall ske även i renodlade personalserveringar[400], dvs. när tillhandahållande av kost sker åt egen personal utan att någon utåtriktad servering sker. Det vill säga, momsbeskattning sker i såväl vanliga personalserveringar som i renodlade sådana. Enligt en skrivelse av RSV[401] beräknas omsättningen antingen utifrån uppburna vederlag eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera. Momsskyldighet föreligger då oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför momsskyldighet eller ej.

En förutsättning för uttagsbeskattning i renodlade personalserveringar är emellertid att allmänna saluvärdet för kost åt personal för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor exklusive moms. I annat fall anses personalserveringen inte yrkesmässig enligt momslagen.[402]

När arbetsgivaren subventionerar de anställdas kost eller tillhandahåller

dem fri kost, utlöses alltid en skatteeffekt hos den anställde vid inkomsttaxeringen. RSV fastställer årligen en schablon för vad som skall anses som allmänt saluvärde av kosten, vilket för inkomståret 1992 var 44 kronor och 40 öre inklusive moms (för en måltid av dagens-rätt-karaktär) och för inkomståret 1993 är 48 kronor.[403] Om den anställde själv betalar vederlag som understiger detta värde, inkomsttaxeras han för mellanskillnaden.

Nedan återges RSVs syn på tillhandahållande av kost åt personal i varierande former och i olika typer av verksamheter.

Entreprenörer

Upplåter arbetsgivaren serveringen till en fristående entreprenör, som själv är näringsidkare, är det denne – och inte arbetsgivaren/uppdragsgivaren – som momsbeskattas. Momsbeskattning sker för av entreprenören uppburna vederlag, även till den del de erläggs av arbetsgivaren/uppdragsgivaren. I beskattningsvärdet inräknas inte att arbetsgivaren/uppdragsgivaren subventionerar verksamheten genom att kostnadsfritt ställa lokal, inventarier m.m. till entreprenörens förfogande. För inventarier av sådant slag har arbetsgivaren/uppdragsgivaren rätt att göra momsavdrag enligt allmänna regler, dvs. i den mån de kan hänföras till en av arbetsgivaren/uppdragsgivaren bedriven momsskyldig verksamhet/verksamhetsgren. Momsavdrag medges dock inte på de till entreprenören eventuellt erlagda kontanta beloppen, eftersom dessa inte kan anses hänförliga till förvärv som arbetsgivaren/uppdragsgivaren gjort för sin verksamhet.

Den subvention som eventuellt kommer de anställda till del, påverkar inte arbetsgivarens/uppdragsgivarens eventuella momsskyldighet. I stället beskattas beloppen i de anställdas inkomstdeklarationer.

Egen regi

Med egen regi förstås att arbetsgivarens egen personal tillhandahåller kosten.

Arbetsgivaren är momsskyldig för servering i egen regi om han har en helt momsskyldig verksamhet eller en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4). Beskattning sker av vad de anställda erlägger för kosten och uttagsbeskattning sker för eventuellt skillnadsbelopp under det av RSV fastställda schablonbeloppet (se ovan i detta avsnitt).

Om arbetsgivaren har helt momsfri verksamhet eller en momsfri verksamhetsgren sker momsbeskattning först när det allmänna saluvärdet för kosten överstiger 30 000 kronor exklusive moms för beskattningsåret. Beskattningsvärdet utgörs då av hela vederlaget, dock lägst nämnda schablonbelopp.

Om mer än 10 % av måltiderna serveras till "utomstående", är det inte längre fråga om en personalservering utan om en vanlig restaurangrörelse. Beskattningsvärdet för tillhandahållande till personalen motsvarar då det pris som utomstående erlägger, dock lägst den av RSV fastställda schablonen.[404]

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam. I fråga om statlig eller kommunal verksamhet räknas även personal vid andra statliga myndigheter respektive andra kommuners verk och inrättningar.

Specialfall

Varken förmånsbeskattning eller uttagsbeskattning sker

- när kost som tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde betalar för kosten skall moms anses ingå i erlagt belopp
- när en arbetsgivare kan visa att han till följd av stordriftsfördelar kan tillhandahålla kosten under allmänna saluvärdet. Beskattningsvärdet blir då lika med det pris den anställde betalar. Detta förutsatt att arbetsgivaren överhuvudtaget inte subventionerar kosten. Om subventionering förekommer sker uttagsbeskattning av ett värde motsvarande av RSV fastställt schablonbelopp.

Förmånsvärde och beskattningsvärde jämkas till 50 % av det av RSV fastställda schablonbeloppet i fråga om kost som försvarsanställda åtnjuter under förbandsövning eller under tjänstgöring till sjöss ombord på marinens fartyg.

Måltidskuponger

Måltidskuponger anses i allmänhet som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Säljs de av den som tillhandahåller måltiderna

får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning av måltidskuponger som kan användas för såväl måltid som annan förtäring och i ett antal restauranger (t.ex. Rikskuponger och Restaurangkuponger) kan inte anses som momspliktigt tillhandahållande av kost. Skattskyldigheten åvilar restauratören; kupongföretaget är inte skattskyldigt och arbetsgivaren har inte rätt till avdrag för någon ingående moms för kupongerna.

Fri måltid i vissa fall

Ofta betalar arbetsgivaren den anställdes måltid/-er (lunch och/eller middag) vid t.ex. endagsförrättningar. Då anses inte arbetsgivaren ha tillhandahållit kosten i momslagens mening. Skattskyldigheten åvilar därför inte honom, utan restaurangföretaget. Även om måltidskostnaden är avdragsgill vid inkomsttaxeringen, avser den likväl arbetstagarens personliga levnadskostnad. Därför bör arbetsgivaren inte ha rätt till avdrag för ingående moms som debiterats på notan.

Representationsmåltider i personalserveringar

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell o.d.). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets vanliga verksamhet. Om företaget är momsskyldigt för den verksamheten, föreligger avdragsrätt för de aktuella förvärven enligt allmänna regler. Uttagsbeskattning bör därvid inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

Förfriskningar till personal

Tillhandahållande av förfriskningar till personal utan samband med måltid bör betraktas som ett led i företagens normala verksamhet. Härav följer att moms skall redovisas enligt de allmänna reglerna, om de anställda får betala för tillhandahållna förfriskningar. Någon beskattning av uttaget värde av fria eller subventionerade förfriskningar av mindre värde ägnade att skapa trivsel i arbetet[405] sker inte. Oavsett om moms skall redovisas eller ej föreligger avdragsrätt för ingående moms enligt allmänna regler.

Enligt min mening bör personalserveringarna, som antytts ovan genom

angivande av tillämplig momssats, omfattas av den lägre momsen i likhet med vad som gäller för restaurangföretag i övrigt (jfr kapitel 13).

6.4.4 Omsättning kontra finansiell transaktion/lån/samaktivitetsbidrag/utlägg

I avsnitt 3.2.1 framgår att verklig ränta inte skall ingå i underlaget för moms.

När ränta uppbärs för en lämnad kredit är det fråga om vederlag för en finansiell tjänst (jfr avsnitt 6.2.4). Om en leverantör ger sin kund ett lån (kredit) och uppbär ränta härför är det lika momsfritt som om lånet lämnats av en bank. Emellertid får uppmärksammas att ränteintäkterna från krediten inte får "ersätta" kostnadselement i leverantörens kalkylerade pris (jfr avsnitt 3.2.1) avseende de varor eller tjänster som kunden köper.

> Antag i sistnämnda hänseende att en båtbyggare fått en beställning på en segelbåt och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Antag vidare att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om en miljon kronor. Lyfts kreditivet i "normal" takt skall beställaren betala etthundratusen kronor i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare tjugofemtusen kronor i ränta om hela kreditivet fick lyftas på en gång, men att båtbyggaren genom den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall kunde sänka priset på båten med motsvarande belopp. Även om priset på båten sätts till 975 000 kronor skulle ändå moms beräknas på det kalkylerade priset en miljon kronor. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som båtbyggaren åtnjutit genom att få lyfta kreditivet på en gång (dvs. att viss del av vederlaget uppburits genom kvittningen). Det vore ju inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsvärdet, utan om en rabatt för "snabb betalning" (jfr avsnitt 3.2.1).

Betalningar till en person eller ett företag betecknas ibland som *bidrag*: driftbidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringsstöd, sponsring etc. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller viss motprestation gentemot bidragsgivaren eller annan. Det kan i andra fall utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor. Svårigheten vad gäller bidragen blir således att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget är villkorslöst (ej omsättning) eller om det är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra

vederlag för exempelvis tillhandahållande av en momspliktig tjänst (omsättning). I sistnämnda fall sker alltså momsbeskattning. Ett oberoende bidrag föreligger om bidragsgivaren inte skall erhålla någon motprestation som i sig är en momspliktig vara eller tjänst. Däremot kan bidraget direkt avse produktionen av en momspliktig vara eller tjänst, om den tillhandahålls av en från bidragsgivaren oberoende person.[406] Detta framgår av ett förhandsbesked[407].

Förhandsbeskedet avsåg ett bokförlag som för tre boktitlar erhöll statligt litteraturstöd i efterhand. Det statliga stödet ansågs inte ingå i likviden för böckerna och ingick därmed inte i beskattningsvärdet. Att litteraturstödet var förknippat med ett villkor om ett högsta förlagsnettopris (som bokförlaget fick ta ut för den boktitel som fick stöd) ansågs inte som en förmån tillkommande anslagsgivaren (staten). Stödet var inte heller förenat med något villkor att förlaget skulle leverera s.k. motprestationsböcker till anslagsgivaren (staten). Litteraturstödet kunde därför inte hänföras till vederlag för de utgivna böckerna.

Beträffande avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv till verksamhet påverkas den inte av att moms inte utgått på bidrag (t.ex. näringsbidrag). I ett förhandsbesked[408] förklarade regeringsrätten att avdragsrätt förelåg för all ingående moms oaktat att viss del av anskaffningsutgiften för uppförande av hotellanläggning bestridits med AMS-bidrag.

Nedan anges exempel på bidrag/anslag där momsskyldighet föreligger eller kan föreligga.[409]

Ett bidrag till forskningstjänst eller liknande momsbeskattas om ett avtal som är att betrakta som ett försäljningsavtal kan anses ha kommit till stånd. Om forskningsbidraget i stället är att betrakta som ett lån sker inte momsbeskattning, eftersom det då är fråga om en finansiell tjänst och inte om en omsättning av momspliktig vara eller tjänst.

Beträffande forsknings- och utredningsarbeten finansierade av staten, kommun, stiftelse eller annan organisation måste en bedömning ske från fall till fall. En mängd olika varianter förekommer, alltifrån att bidragsmottagaren – med ekonomiskt stöd – självständigt utför ett forsknings- och utredningsarbete till att bidragsgivaren beställer arbetet och ger direktiv om vad som skall göras. I det förra fallet

anses inte omsättning enligt momslagen ske. I det senare fallet sker dock momsbeskattning, om även övriga förutsättningar härför är uppfyllda, eftersom ett uppdragsförhållande föreligger.

Bidrag för landskapsvård och naturvårdsåtgärder i odlingslandskapet momsbeskattas, eftersom mellan varje bidragsmottagare och berörd länsstyrelse upprättas ett individuellt avtal varvid specificeras vilka särskilda åtgärder som skall företas i det enskilda fallet.

För koncernbidrag föreligger i princip momsskyldighet till den del det kan anses utgöra vederlag för utförda tjänster eller tillhandahållna varor som ingår i en av mottagaren bedriven verksamhet och varan/tjänsten inte är undantagen från momsplikt. Se om koncernbidrag även i avsnitt 8.3.

Nedan följer exempel på bidrag/anslag för vilka momsskyldighet inte föreligger.[410]

Ett bussföretag som bedrev veckoslutstrafik erhöll via Centrala Studiestödsnämnden (CSN) bidrag för att företaget skulle kunna lämna 50 % rabatt till alla studerande med CSN-kort. För övriga resenärer gällde fullt pris. Eftersom det var fråga om en rabattform riktad till en stor krets ansågs för denna kategori föreligga ett särskilt marknadspris, varför uttagsbeskattning och följaktligen omsättning inte kunde ske. CSN kunde inte anses ha tillgodoförts någon transporttjänst.

Ett företag som producerar varor eller tjänster som behövs i kriser och krig är viktigt för försörjningsberedskapen och kan bli klassificerat som ett s.k. K-företag (kris- och krigsviktigt företag). Sådana företag kan genom Överstyrelsen för Civil Beredskap (ÖCB) erhålla ersättning för vissa beredskapsåtaganden. Ersättning lämnas i form av beredskapslån. ÖCB tecknar som regel beredskapsavtal med ett företag endast en gång. Beredskapsgaranti är en statlig kreditgaranti som också kan lämnas i kombination med beredskapslån. För både beredskapslån och beredskapsgaranti skall betryggande säkerhet lämnas. Beredskapslån är närmast att anse som s.k. villkorade lån och ianspråktagande utgör därmed inte omsättning i momslagens mening.

För s.k. samaktivitetsbidrag utgår inte någon moms. Här är fråga om att en leverantör lämnar bidrag till detaljisten för bestridande av kostnader för annonsering etc som skall befrämja avsättningen av en produkt.

Båda är betjänta av att produkten får en ökad omsättning och bidraget som leverantören lämnar till detaljisten innebär endast en uppdelning dem emellan av kostnaderna för den gemensamma aktiviteten, annonsering etc.[411] Här är alltså inte fråga om någon omsättning i momslagens mening.

Utlägg för kostnader som kunden själv skall bestrida (är betalningsansvarig för) ingår inte i beskattningsvärdet för momsen: någon omsättning sker inte ur säljarens/uppdragstagarens synpunkt. En eventuell avdragsrätt för ingående moms tillfaller sålunda i stället köparen/uppdragsgivaren.

Beträffande advokater gäller att de bestrider sina utgifter antingen ur rörelsens kassa eller från s.k. klientmedelskonto. Allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att fullgöra sitt uppdrag skall ingå i den momspliktiga omsättningen. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Rätt till avdrag för ingående moms föreligger för den ingående moms som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens räkning hänförs sådant som som i själva verket är klientens kostnad och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior o.d. vid domstolar och andra myndigheter i den mån utgifterna har avseende på det aktuella målet. Om däremot advokaten beställer en dom och betalar en avgift härför utgör det inte utlägg, utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i advokatverksamheten. Även läkararvoden och vittnesersättningar anses i allmänhet som utlägg. Tolkarvoden bör också kunna ses som utlägg. Om en tolk däremot anlitas av advokaten för att denne skall kunna utföra sitt uppdrag, blir utgiften att anse som en kostnad i advokatverksamheten. För att en utgift skall anses som utlägg måste det vara helt klart att utgiften i fråga inte utgör en kostnad i advokatverksamheten. Advokaten har alltså inte rätt till avdrag för eventuell ingående moms i utläggen, utan avdragsrätten förs vidare till huvudmannen, som får utnyttja den om allmänna förutsättningar för avdrag för ingående moms föreligger.[412]

Ombud som ombesörjer ansökningar till Patent- och registreringsverket (PRV) fakturerar uppdragsgivaren (patentsökanden) dels ett arvode, dels det belopp som inbetalats till PRV. Ombudet skall givetvis ta ut moms på arvodet, men den patentavgift som ombudet erlagt kan bedömas utgöra utlägg som inte skall momsbeläggas. Om det endast är en person som kan erhålla patentet genom att betala avgiften, bör patentavgiften som inbetalas av ombudet anses som utlägg. Är det däremot fråga om en utgift där motprestationen inte är knuten till viss person, exempelvis utgift för porto,

bör det inte anses som utlägg. En förutsättning för att en utgift skall bedömas vara utlägg är att ombudet debiterar vidare beloppet utan att någon form av pristillägg görs.[413] Beträffande momsplikt för patent, se under III i avsnitt 6.2.1.1.

Panter

I sammanhanget får även sägas något om förfallna panter. En pantsättning (upplåtelse av panträtt i viss egendom) i sig kan inte momsbeskattas, eftersom någon omsättning inte sker ur panthavarens synpunkt om panten förfaller. Om någon lämnar en kundkredit (jfr avsnitt 3.2.1) respektive lånar ut pengar (jfr avsnitt 6.2.4) blir det fråga om reducering av beskattningsvärdet respektive tillhandahållande av finansiell tjänst. Mottar vederbörande en pant från kunden eller låntagaren utlöses inte momsbeskattning om panten tas i anspråk för förfallen kundkredit/förfallet lån. I enlighet med vad RSV uttalat angående utmätt gods (jfr avsnitt 12.3) utlöses inte momsbeskattning, eftersom äganderätten till panten inte övergår på grund av att den tas i anspråk för förfallen kundkredit/förfallet lån. Eventuellt belopp utöver fordran som inflyter vid försäljning av panten, skall redovisas av panthavaren (kreditgivaren/långivaren) till pantsättaren (kunden/låntagaren). Däremot uppkommer skyldighet att redovisa moms på grund av försäljningen för pantsättaren, om denne är momsskyldig i övrigt.

Om panthavaren och pantsättaren i stället överenskommer, i samband med att lånet förfaller till betalning, att fordran på grund av lämnad kredit/lånet skall kvittas mot panten, skall pantsättaren momsbeskattas för ett värde motsvarande minst pantens marknadsvärde. Sistnämnda innebär att om fordran på grund av lämnad kredit/lämnat lån (=faktisk köpeskilling) understiger pantens marknadsvärde, uttagsbeskattas pantsättaren för skillnadsbeloppet.[414] Beskattningsvärde varpå moms skall beräknas blir alltså även i sådant fall minst pantens marknadsvärde. Om lämnad kredit/lånefordran i stället överstiger pantens marknadsvärde, och kvittning sker utan hänsyn härtill, har pantsättaren helt enkelt gjort en bra affär. Då sker momsbeskattning på värdet av lämnad kredit/lånefordran. Panthavaren blir momsbeskattad för en eventuell vidareförsäljning av panten om panthavaren är momsskyldig för sin verksamhet. Bland de icke momsskyldiga företagen är det endast finansieringsföretag som momsbeskattas för en vidareförsäljning av den pant de tagit om hand (jfr avsnitt 6.3.2.3).

Nu sagda gäller generellt, dvs. för såväl pantsättning av fast som lös

egendom, men noteras bör att enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.4 undantas från momsplikt upplåtelse av panträtt i fast egendom redan enligt huvudregeln om undantag på fastighetsområdet.

6.4.4.1 Skadestånd/böter och sanktionsavgifter

Skadevållandes avhjälpande av skada utgör inte omsättning enligt momslagen.[415] Skadeståndsersättningar momsbeskattas således inte.

Inte heller utgår moms på kontraktsrättsliga ersättningar för avtalsbrott, dröjsmål etc, eftersom det inte är fråga om vederlag för en vara eller ett uppdrag att utföra en tjänst.

> En ren förmögenhetsskada är inte skadeståndsgrundande (skadan har inte uppkommit i ett kontraktsförhållande eller genom brott). Undantag från denna huvudregel finns i de immaterialrättsliga lagarnas regler om intrång i skyddade ensamrätter genom vårdslöshet.[416] Skadestånd för intrång i t.ex. en patenträtt momsbeskattas inte eftersom något uppdrag att utföra en tjänst inte finns. I avsnitt 6.2.3 argumenterar jag i exemplet med obehörigt nyttjande av en artists alster i reklamsyfte, för att artistens godkännande i efterhand medför momsbeskattning. Det är inte endast fråga om att en förlikning kommer till stånd i ett skadeståndsmål, utan avtal kan sägas slutet "i efterhand" genom godkännandet. Hur blir det då om en ekonomisk uppgörelse kommer till stånd för en ren förmögenhetsskada där inget avtalsförhållande råder mellan betalare och mottagare och där immaterialrättsligt skydd saknas. Här är ju fråga om en uppgörelse som enbart grundas på den betalandes "goda vilja". Man skulle alltså kunna säga att ett avtal sluts genom uppgörelsen och att en "ny" tjänst (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1) som grundar momsbeskattning föreligger. Emellertid torde detta fall undantas från momsbeskattning som en form av skadestånd; "avtalet" gäller ju inte ett uppdrag utan snarare ett fullgörande av en "moralisk" förpliktelse. Härvidlag kan även noteras att friheten att tillfoga konkurrenter ekonomisk skada genom konkurrensåtgärder är ganska speciell för svensk rätt.[417]

I likhet med dröjsmålsräntor bör inte heller sanktionsavgifter i övrigt momsbeläggas. En faktureringsavgift e.d. utgör ju ett pristillägg som ingår i vederlaget och sålunda beläggs med moms när moms utgår på vederlaget ("pristillägget följer bedömningen av priset") – jfr avsnitt 3.2.1. Dröjsmålsräntan t.ex. är ju däremot inte någonting som kunden "räknar med" som en del i priset när beställning av en momspliktig vara eller tjänst görs, och momsbeläggs således inte. Böter kan aldrig anses utgöra vederlag för en skattepliktig tjänst. Något uppdrag att utföra en

tjänst finns inte heller här. Angående försäkringsersättningar, se avsnitt 6.3.2.3.

6.4.5 Byte

Beträffande *byte* sägs i lagtexten att sådan affär likställs med försäljning eller tillhandahållande.[418] I förarbetena har man i första hand tänkt på inbyten vid varuförsäljning, varför det sägs att: "beskattningsvärdet i fråga om s.k. inbytessituationer, skall utgöras av kontantlikviden jämte värdet av inbytesvara eller annan likvid in natura."[419] Lagtexten ger ändå utrymme för beskattning av alla tänkbara kombinationer av byten; vara mot vara, tjänst mot tjänst samt vara mot tjänst och tvärtom. Bytestransaktioner torde vara att betrakta som två försäljningar med en gemensam avräkning. Därvid agerar således vardera parten som såväl säljare som köpare. Är ingendera av försäljningarna yrkesmässig – t.ex. om det är fråga om affär mellan två privatpersoner – sker överhuvudtaget ingen momsbeskattning. Är däremot försäljning beskattningsbar, har köparen avdragsrätt för debiterad moms om förvärvet är avdragsgillt. Säljaren av inbytesvaran kan vara antingen skattskyldig eller slutlig konsument (t.ex. privatperson).[420]

Ett exempel på beskattning av byte tjänst mot vara är om en privatperson erbjuder en TV-handlare sin gamla TV-apparat som "inbyte" mot att TV-handlaren reparerar en annan nyare TV i kundens ägo. Reparationstjänsten avseende den nyare TVn byts mot den gamla TVn (varan) och en gemensam avräkning sker, varvid TV-handlaren debiterar utgående moms för reparationen och "lyfter" fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) avseende förvärvet av kundens gamla TV.

Är det å andra sidan fråga om byte tjänst mot tjänst eller vara mot tjänst, där den som tillhandahåller motprestationen (tjänst) är en icke momsskyldig person (t.ex. en privatperson), är det mera adekvat att tillämpa uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) av den momsskyldige medkontrahenten. Detta eftersom den senare inte kan göra något fiktivt momsavdrag för den tjänst som privatpersonen erbjuder i utbyte; någon avräkning varvid den skattskyldige såväl debiterar som "lyfter" moms blir inte aktuell, utan denne momsbeskattas i stället enligt uttagsreglerna för marknadsvärdet av den vara eller tjänst som privatpersonen erbjuds.

Enligt fjärde stycket anvisningarna till 14 § ML specialregleras vissa fall

av omsättning med inbyte av renoveringsobjekt. Exempelvis gäller vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, att något värde för inbytt motor inte skall inräknas i beskattningsvärdet.

6.4.6 Förskott och a conton

Med omsättning enligt momslagen förstås som nämnts (jfr avsnitten 1.1.4 och 1.1.4.1) även att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst.[421] Detta innebär en utvidgning i förhållande till inkomstbeskattningens omsättningsbegrepp. Motsvarande gäller som nämnts även på avdragssidan (jfr avsnitt 2.1). Avdrag för ingående moms får göras avseende en betalning i förskott för t.ex. en beställd maskin, men maskinen får ingå i avskrivningsunderlaget vid inkomstbeskattningen först när leveransen skett.

Den s.k. stoppregeln[422]

För förskotts- eller a conto-betalning som mottagits den 12 januari 1990 eller senare gäller emellertid att omsättning anses ha skett endast om den beställda varan eller tjänsten var momspliktig då förskottet erhölls. Skulle en lagändring ske på så vis att moms skall börja utgå t.ex. på receptbelagda läkemedel (jfr avsnitt 6.2.6) om en vecka från nu, kan inte apoteket undgå moms genom att ta emot förskott i dag för en leverans (utlämning) som skall ske om en vecka eller senare. Däremot går det bra att undgå att träffas av en höjning av momssatsen på redan momspliktiga varor eller tjänster genom att ta emot förskott för leverans/tillhandahållande som kommer att ske först efter det att höjningen trätt i kraft.

Se även vad som sägs i avsnitt 6.4.2.1 angående förskottssituationen när någon ”fysisk förflyttning” av vara aldrig blir aktuell.

6.5 Specialfall av skattskyldighet

Jag har nu redogjort för omfattningen av de olika beståndsdelar som ingår i begreppet momsskyldighet (jfr kapitel 1 och avsnitten 6.1–6.4.6). Därvid har jag också visat hur de olika beståndsdelarna ”samverkar” och i samband därmed berört det för momsen så speciella begreppet

blandad verksamhet. Gemensamt har varit att samtliga fem rekvisit (jfr avsnitt 1.1) har krävts för uppkomsten av skattskyldighet. Nu skall jag emellertid redogöra för de specialfall där skattskyldighet för moms anses föreligga trots avsaknad av något av de fem rekvisiten.

6.5.1 Kommissionärsförhållanden

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som är momspliktig (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1) eller för vilken s.k. kvalificerat undantag föreligger (jfr avsnitt 6.5.2) är skattskyldig till moms om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission.[423]

Med kommissionär förstås den som åtagit sig att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom. Den för vars räkning försäljningen eller inköpet skall ske kallas kommittent.[424] När man handlar med en kommissionär är det alltså inte kommissionären som är den reella avtalsparten, utan i stället den uppdragsgivare som kommissionären företräder (kommittenten). Till skillnad från när man genom en mäklare (jfr angående förmedling under I i avsnitt 6.2.1.1) vill få t.ex. sin villa såld föreligger alltså inget verkligt tvåpartsförhållande, varför kommissionären måste göras skattskyldig till moms genom specialregleringen ovan.

> För tydlighets skull får sägas att värdepappershandel inte heller kan momsbeskattas med stöd av förevarande bestämmelse.

Det får betonas att både ombudet (kommissionären) och huvudmannen (kommittenten) blir skattskyldiga i momssystemet. Ombudet får betraktas som återförsäljare av varor, som han förvärvat från huvudmannen till det värde som hans avräkning till huvudmannen representerar. Avräkningen blir momspliktig omsättning, såvida det inte är fråga om kvalificerat undantag, för huvudmannen och representerar samtidigt det anskaffningsvärde för ombudet som grundar dennes avdragsrätt.[425]

Genom ett uttryckligt stadgande har även kommissionärer o.d. avdragsrätt för s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2).[426]

Skattskyldighet enligt förevarande reglering får anses omfatta, i varje fall praktiskt sett, främst vad som brukar benämnas handelskommission. Denna uppfattning stöds av förarbetena som talar om kommissionärer och att skattskyldighet för andra ombud i detta sammanhang endast kommer i fråga ”när de uppträder i eget namn och uppbär

likviden för den förmedlade prestationen".[427] Att lagtexten säger "exempelvis såsom kommissionär" får ses mot bakgrund av sistnämnda uttalande. Handelsagenter eller handelsresande blir sålunda inte skattskyldiga enligt förevarande bestämmelse, eftersom de agerar i huvudmannens namn.

Förmedling som innebär t.ex. att säljare och köpare vid en husaffär sammanförs utgör en momspliktig tjänst (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.3) och skattskyldighet uppkommer enligt de allmänna reglerna, inte enligt förevarande reglering. På samma sätt kan en handelsagent bli skattskyldig. Härvidlag indikerar anslutning till Sveriges Handelsagenters Förbund sådan självständighet att agenten kan anses yrkesmässig och därmed skattskyldig enligt momslagens allmänna regler.[428] En vanlig handelsresande torde emellertid aldrig vara att anse som skattskyldig till moms, eftersom denne normalt intar en osjälvständig ställning gentemot huvudmannen; yrkesmässigheten brister med andra ord (jfr Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet i avsnitt 6.3.1).

Momsredovisning hos kommittenten i vissa fall (särskild redovisningsregel)

Inkomstskattemässigt gäller att verksamhet som ett kommissionärsföretag drivit för ett kommittentföretags räkning, får redovisas hos kommittenten under förutsättning att

a) kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal

b) kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning

c) verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag

d) beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt

e) båda företagen skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.[429]

Beträffande e gäller i första hand att det skall vara fråga om en koncern där: moderföretaget är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag; dotterföretagen är svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar vilka till mer än

likviden för den förmedlade prestationen".[427] Att lagtexten säger "exempelvis såsom kommissionär" får ses mot bakgrund av sistnämnda uttalande. Handelsagenter eller handelsresande blir sålunda inte skattskyldiga enligt förevarande bestämmelse, eftersom de agerar i huvudmannens namn.

Förmedling som innebär t.ex. att säljare och köpare vid en husaffär sammanförs utgör en momspliktig tjänst (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.3) och skattskyldighet uppkommer enligt de allmänna reglerna, inte enligt förevarande reglering. På samma sätt kan en handelsagent bli skattskyldig. Härvidlag indikerar anslutning till Sveriges Handelsagenters Förbund sådan självständighet att agenten kan anses yrkesmässig och därmed skattskyldig enligt momslagens allmänna regler.[428] En vanlig handelsresande torde emellertid aldrig vara att anse som skattskyldig till moms, eftersom denne normalt intar en osjälvständig ställning gentemot huvudmannen; yrkesmässigheten brister med andra ord (jfr Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet i avsnitt 6.3.1).

Momsredovisning hos kommittenten i vissa fall (särskild redovisningsregel)

Inkomstskattemässigt gäller att verksamhet som ett kommissionärsföretag drivit för ett kommittentföretags räkning, får redovisas hos kommittenten under förutsättning att

a) kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal

b) kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning

c) verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag

d) beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt

e) båda företagen skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.[429]

Beträffande e gäller i första hand att det skall vara fråga om en koncern där: moderföretaget är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag; dotterföretagen är svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar vilka till mer än

> 90 % ägts av moderföretaget under hela beskattningsåret för såväl givare som mottagare av bidrag eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. När något av de företag för vilka man vill tillämpa den särskilda redovisningsregeln är investmentföretag eller förvaltningsföretag, bör det särskilt noga undersökas om förutsättningarna för koncernbidrag i övrigt uppfylls. Regeln kan dock aldrig tillämpas när något av de inblandade företagen är livförsäkringsföretag eller s.k. äkta bostadsföretag eller fysisk person (jfr avsnitt 6.3.2.1).[430]

> Kommissionärsföretag som under samma beskattningsår bedrivit verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning, får också redovisa inkomsten hos dessa, under förutsättning att villkoren under a och c–e ovan är uppfyllda gentemot varje kommittent samt det inte har bedrivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av verksamheten för kommittenterna. Har kommissionärsförhållandet kommit till av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan skattemyndigheten på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten skall redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag för koncernbidrag inte föreligger.[431]

Enligt en bindande förklaring av RSN år 1968[432] skall om redovisning sker enligt vad nu sagts hos kommittenten motsvarande också gälla för momsen. Det vill säga, om förutsättningarna enligt a–e ovan är uppfyllda och inkomstskatten deklareras hos kommittenten avseende den verksamhet som kommissionärsföretaget bedriver för kommittenten, skall momsredovisning också ske hos kommittenten. Kommittenten behöver inte själv vara momsskyldig för annan verksamhet, utan anses skattskyldig och därmed redovisningsskyldig för den av kommissionärsföretaget bedrivna verksamheten (som sker för kommittentens räkning). Kommittenten har sålunda också avdragsrätt för ingående skatt som debiterats kommissionären för verksamheten i fråga. Praktiskt sett får ifrågavarande bestämmelse främst karaktären av en redovisningsregel, vilket är i konsekvens med inkomstskattens synsätt. Jag tar även upp bestämmelsen i samband med ett praktikfall i avsnitt 8.5.

> Till följd av det nya omprövningsförfarandet i skattenämnd är det också angeläget att momsen följer den inkomstskattemässiga redovisningsregeln. I samband med processreformen som trädde i kraft taxeringsåret 1991 uttalade departementschefen på sidorna 363 och 364 i Prop. 1989/90:74 bl.a. att processföringen bör skötas på samma sätt beträffande de olika skatte-

och avgiftsslagen. Detta skapar bl.a. möjligheter för en samordning som i många fall på sikt kan innebära att tvistefrågor som är gemensamma för taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt och fastställandet av mervärdeskatten kan hållas samman i processen.

6.5.1.1 Auktion

Auktionsförrättare undantas i princip från skattskyldighet till moms, eftersom det i likhet med vad som sägs om bl.a. kommissionärer (jfr avsnitt 6.5.1) inte föreligger något egentligt tvåpartsförhållande mellan den som ropar in något på en auktion och auktionsförrättaren. Detta innebär emellertid inte att all försäljning på auktion undgår momsbeskattning. Försäljning av personligt lösöre på auktion är momsfritt, men när en företagare låter försälja momspliktiga varor på auktion blir auktionsförsäljningen momspliktig omsättning i företagarens rörelse.[433]

Följande gäller i förevarande sammanhang beträffande försäljning på auktion:

> Vid försäljning på auktion av vara som utgör omsättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad i yrkesmässig verksamhet är den skattskyldig till moms för vars räkning försäljningen sker. Sker auktionsförsäljning av företag, som bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som tillkommit för sådant syfte, är auktionsföretaget att anse som skattskyldig återförsäljare (jfr avsnitt 6.5.1). Detta gäller exempelvis auktionsföretag, som förmedlar avsättning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning och av fiskares fångst. I sådant fall föreligger momsskyldighet både för auktionsföretaget och för den, vars varor säljes på auktionen. I andra fall av försäljning på auktion för annans räkning föreligger inte skattskyldighet för auktionsförrättare för annat än förmedlingsersättning.[434]

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet till moms för den som ombesörjer försäljningen (jfr även avsnitt 12.3).[435]

6.5.1.2 Konkursbo

Beträffande skattskyldighet och redovisningsskyldighet för konkursbo och konkursgäldenär, se avsnitt 12.2.

Beträffande återföring till beskattning av ingående moms vid konkursförvaltares försäljning av rörelsefastighet för vilken konkursgäldenären beviljats s.k. frivilligt inträde i momssystemet, se avsnitt 6.5.3.1.

6.5.1.3 Dödsbo

Har skattskyldig avlidit är dödsboet skattskyldigt till moms "från första kronan".[436] Det vill säga, fortsätter dödsboet att driva den avlidnes momsskyldiga verksamhet, skall dödsboet redovisa moms från första kronan.

För moms, som påförts avliden eller oskiftat dödsbo efter den som avlidit under den redovisningsperiod momsen avser, svarar dödsboet inte med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat svarar dödsbodelägare inte med mera än som av momsen belöper på dennes lott och inte i något fall med mera än vederbörandes lott i boet utgör.[437]

6.5.2 Teknisk skattskyldighet

"Vanliga" undantag från momsplikt, såsom tillhandahållande av varor och tjänster inom sjukvård och utbildning, benämns okvalificerade undantag när man vill göra en åtskillnad gentemot de s.k. kvalificerade undantagen från momsplikt.

Ett okvalificerat undantag medför att någon skattskyldighet inte föreligger, och därmed inte heller någon avdragsrätt för ingående moms avseende förvärven till verksamheten i fråga.[438]

För en verksamhet där varor och/eller tjänster är kvalificerat undantagna från momsplikt, som exempelvis flygfotogen och flygbensin, gäller att avdragsrätt för ingående moms kan åtnjutas för förvärv till verksamheten trots att någon utgående moms inte skall debiteras vid omsättning av t.ex. flygbensinen.[439] Man brukar säga att verksamheten i sådana fall medför en "teknisk skattskyldighet".

Teknisk skattskyldighet föreligger för följande varor och tjänster.

1. Allmänna nyhetstidningar (jfr avsnitt 6.2.5)
2. Framställning av vissa periodiska publikationer (jfr avsnitt 6.2.5)
3. Läkemedel i vissa fall (jfr avsnitt 6.2.6)
4. Flygbensin och flygfotogen (jfr avsnitt 6.2.8)
5. Fartyg för livräddning som ställs till Sjöräddningssällskapets förfogande (jfr avsnitt 6.2.8).

Exportomsättning utgör ett annat exempel på s.k. teknisk skattskyldighet (jfr kapitel 9).

6.5.3 Frivillig registrering för "uthyrning av rörelselokal"

Skattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt momslagen för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet till moms. Detsamma gäller vid uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen sker för verksamhet som inte medför momsskyldighet. Se särskilt avsnitt 6.2.2.1 och även avsnitt 6.3.2.1.[440]

I avsnitt 6.5.3.1 framgår att fastighetsägare som det nu är fråga om under vissa omständigheter kan bli skyldig att återföra gjorda avdrag för ingående moms till beskattning.

6.5.3.1 Återföring av momsavdrag

Om den som frivilligt inträtt i momssystemet som skattskyldig för uthyrning av rörelselokaler o.d. inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket inträdet beslutades, uthyr eller upplåter fastigheten eller del därav till någon som inte är skattskyldig till moms, t.ex. en tandläkarpraktik, skall åtnjutna avdrag för ingående moms avseende såväl ny-, till- och ombyggnad som övriga förvärv – reparationer etc – (till 100 %) återföras till beskattning. Om nämnda sker sedan tre men inte sex år förlupit skall återföring göras med hälften (50 %) av de gjorda momsavdragen. Sedan minst sex år förflutit sker emellertid inte någon återföring överhuvudtaget (0 %) enligt vad nu sagts.[441]

> Om uthyrning av lokal som omfattas av momsskyldighet upphör, bör återföring ske först när lokalen tas i anspråk för icke momspliktig verksamhet. Huruvida och i vilken omfattning återföring då skall ske får bedömas utifrån tidpunkten för när den momspliktiga uthyrningen upphörde.[442]

Återföring av gjorda momsavdrag sker efter de procenttal och tidsramar som anges ovan även när fastighetsägaren själv tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i icke momsskyldig verksamhet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.[443]

I försäljningssituationen behöver ju inte någon annan förändring ske än själva ägarbytet; även den nye ägaren av fastigheten kommer att hyra ut till momsskyldiga hyresgäster etc. För sådana fall stadgas att den nye fastighetsägaren – förutsatt att han beviljas frivilligt inträde – inom tre år från fastighetsköpet, i sin momsdeklaration får göra avdrag som

ingående moms för den skatt som säljaren återfört enligt *intyg*. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan momsskyldig verksamhet – den nye fastighetsägaren får alltså hyra ut till någon som bedriver annan typ av verksamhet, men som också medför skattskyldighet till moms.[444] Enligt sådant intyg är säljaren enligt momslagen skyldig att utfärda på köparens begäran (jfr även avsnitt 11.3).[445]

Återföring av moms enligt vad ovan sagts skall ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken uthyrningen eller upplåtelsen upphörde eller fastigheten såldes.

Beträffande försäljning av fastighet i nu avsedda fall under konkurs har skatterättsnämnden i förhandsbesked[446] uttalat, att det är konkursboet och inte konkursgäldenären som är skattskyldigt och redovisningsskyldigt för återföring av tidigare avdragen ingående moms.

> Beskedet har emellertid överklagats till regeringsrätten. Något lagakraftvunnet avgörande i frågan om skattskyldigheten åvilar konkursboet eller konkursgäldenären finns därför inte när detta skrivs. En kvalificerad gissning är emellertid att regeringsrätten kan göra en annan bedömning än skatterättsnämnden. Skattskyldigheten i förevarande situation åligger nämligen enligt 15 § sjätte stycket momslagen fastighetsägaren och det är ju konkursgäldenären som är fastighetsägare även om försäljningen ombesörjs av konkursboet (konkursförvaltaren). En uppenbar brist i skatterättsnämndens beslut är att man går förbi det faktum att fastighetsägaren är skattskyldig och motiverar skattskyldighet för konkursboet genom att åberopa redovisningsregeln i 5a § fjärde stycket momslagen.

Beträffande återföring av gjorda momsavdrag i samband med export av vissa varor, se särskilt avsnitt 9.2.

6.5.4 Frivilligt inträde

Som nämnts (se under Inledning) är det för den företagare som konkurrerar på en marknad med moms typiskt sett en nackdel att stå utanför momssystemet; till skillnad från konkurrenterna kan vederbörande inte övervältra momsutgifterna på kunden. Ehuru den genomförda basbreddningen får antas ha eliminerat de flesta områden där en oväl-kommen konkurrenssnedvridning kan tänkas uppkomma, förtjänar ändå möjligheterna till frivilligt inträde i momssystemet att kommenteras. I nuvarande system saknas i princip möjligheter att frivilligt inträda i momssystemet. På fastighetsområdet finns dock, som framgått ovan (avsnitt 6.5.3), det gamla systemet, med möjlighet att ansöka hos skatte-

myndigheten om frivillig registrering till moms för uthyrning av fastighet, kvar.[447]

I det gamla momssystemet förekom att främst speditörer beviljades frivilligt inträde i momssystemet genom regeringsbeslut. Genom att beviljas inträde i momssystemet kunde s.k. kumulativa effekter undvikas. Det ansågs alltså önskvärt att skattskyldigheten på detta vis breddades i vissa fall. På motsvarande sätt kunde skattskyldigheten inskränkas. Bestämmelserna i fråga ansågs emellertid "inte förenliga med de begränsningar i möjligheterna att delegera normgivningsmakt som anges i regeringsformen".[448] Därför upphörde den 1 januari 1991 möjligheten att genom regeringsbeslut utöka eller inskränka momsskyldigheten, varvid även de beslut som tidigare fattats upphörde att gälla. Regeringsbeslut om utvidgning av momsskyldigheten på det statliga området upphörde emellertid att gälla först den 1 juli 1991, vilket hade att göra med att övergången till det nya momssystemet måste anpassas till budgetåret för statlig verksamhet (jfr avsnitt 6.3.2.2).[449]

Riksdagens skatteutskott avstyrkte under våren 1991 ett flertal motioner vari framställdes yrkanden om undantag och lättnader på momsområdet, bl.a. beträffande ideella föreningar, turistnäringen och galleri-er. Utskottet förordade emellertid att riksdagen skulle vidta åtgärder beträffande försäkringsbolagens (jfr avsnitt 6.2.4), de s.k. vattenförbundens och Sjöräddningssällskapets situationer i det nya momssystemet.[450]

Riksdagen kan hittills sägas ha hörsammat propåerna dels på turistområdet genom införandet den 1 januari 1992 av en reducerad momssats bl.a. på resor och hotellövernattningar (jfr kapitel 13), dels genom att samtidigt därmed införa en teknisk skattskyldighet för fartyg avsedda för Sjöräddningssällskapets verksamhet (jfr avsnitten 6.2.8 och 6.5.2). I övrigt kan kanske ytterligare åtgärder förväntas, men "särregleringar" kommer – mot bakgrund av vad ovan sagts – då inte att ske genom regeringsbeslut utan genom lagstiftning.

Beträffande speditörernas nuvarande situation i momssystemet, se avsnitt 9.3.

Beträffande utredningar om förändringar på momsområdet som kan bli lag i en framtid, se kapitel 14.

7. Avdragsförbuden

7.1 Allmänt

Som nämnts (jfr avsnitt 2.1) följer med skattskyldigheten till moms en rätt att i princip göra avdrag för ingående moms avseende samtliga förvärv för verksamheten. I avsnitt 6.3.4.1 har redogjorts för begränsningar i avdragsrätten som kan följa av att verksamheten delvis är momsfri, s.k. blandad verksamhet. I annat fall kan i princip inte "skaras" i avdragsrätten för ingående moms, förutsatt att förvärvet som skall bedömas är avsett att användas i verksamheten. Emellertid redogörs i avsnitten 7.2–7.4 för situationer där avdragsförbud råder, dvs. trots att skattskyldighet föreligger har den skattskyldige ändå inte någon avdragsrätt för ingående moms avseende vissa förvärv till verksamheten. Dessa s.k. avdragsförbud har nämnts i avsnitt 2.3 och nu följer en närmare redogörelse. Beträffande begränsning av avdragsrätten för fiktiv moms vid förvärv av ädelmetaller, se avsnitt 2.2.

7.2 Stadigvarande bostad

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på stadigvarande bostad.[451]

Notera att avdragsförbudet träffar vad som kan betecknas som stadigvarande bostad. Avgörande är alltså inte att en byggnad eller lokalyta stadigvarande används som bostad. Något vägledande avgörande i praxis finns inte och förarbetena utvecklar inte heller begreppet, men skattemyndigheterna har hittills betonat att avdragsförbudet träffar ytor som har karaktären av stadigvarande bostad. Skattemyndigheternas tolkning innebär därmed att stadigvarande bostad anses vara ett vidare begrepp som innefattar även vad som stadigvarande används som bostad.

Det sagda innebär att det inte råder någon direkt överensstämmelse mellan inkomstskattens begrepp på området och momsens. Det går således inte att hävda avdragsrätt för ingående moms på den grunden att det är fråga om en näringsfastighet och inte en privatbostadsfastighet. Man måste gå vidare och bedöma huruvida det är fråga om stadigvarande bostad i momslagens mening.

Vid bedömningen av avdragsrätten är skattemyndigheternas inställning att en yta i ett hus, för att inte träffas av avdragsförbudet, skall vara klart avskild från ytor som har karaktären av stadigvarande bostad. Myndigheternas inställning är i korthet, att avdrag för ingående moms vid nybyggnation, renovering etc av ett rum som används i momsskyldig verksamhet, t.ex. som kontor, förutsätter att rummet är klart avskilt från rum i huset som utgör stadigvarande bostad, och att det inte ens i viss mån – exempelvis för fritidsboende viss del av året – används som bostad.

Notera att rum i en hotellrörelse inte utgör bostad och sålunda inte heller träffas av avdragsförbudet (jfr avsnitt 6.2.2.3).

Antag att följande gäller beträffande Sveas bostad och verksamhetslokaler (jfr exemplet i kapitel 1). Svea äger ett hus med källare, två våningar och en vind. I källaren bedriver hon borstbinderiverksamheten, på första våningen bedriver hon utbildningen och hon använder året om den översta (andra) våningen för det egna boendet. Vinden får tjänstgöra som extra lagerutrymme för borstbinderiverksamheten under december och vid andra tillfällen när "arbetstoppar" förekommer i borstbinderiet. För övrig tid under året används även vinden för boende. Svea använder även den första våningen för boende på somrarna, när utbildningen ligger nere.

Översta våningen kan Svea aldrig "lyfta" moms för när hon renoverar, utför reparationer o.d. där, eftersom denna del av huset utan tvekan utgör *stadigvarande bostad*. Gör hon däremot något åt källaren får hon göra momsavdrag, eftersom den inte har karaktären av stadigvarande bostad, utan utgör lokal i borstbinderiverksamheten. I det senare fallet blir alltså fråga om förvärv till en verksamhet som medför momsskyldighet.

Hur är det då med första våningen (utbildningslokalen) och vinden ("extralagret")? Första våningen används varje sommar för boende och

vinden används också regelbundet som bostad. Därmed träffas såväl första våningen som vinden av avdragsförbudet.

För att ytterligare belysa avdragsrätten i nu berörda hänseende tänker vi oss att fasaden på Sveas hus är täckt av en träbeklädnad – även källaren, som till hälften sticker upp ovan jord täcks av träbeklädnaden. Om Svea målar om huset utvändigt, kommer hon att få fullt avdrag för ingående moms avseende den färg som går åt till källaren. Färg till första våningen, översta våningen och "vindsdelen" av fasaden får hon dock inget momsavdrag alls för.

Se särskilt i avsnitt 6.2.2.2 om undantag från avdragsförbudet beträffande bostad som ingår i jordbruksarrende.

7.3 Representation och liknande ändamål

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på utgifter för representation och liknande ändamål när avdrag inte heller medges vid inkomstbeskattningen.[452]

För avdrag skall representation och liknande ändamål ha ett omedelbart samband med verksamheten, såsom

1. då det är fråga om att *inleda* eller *bibehålla affärsförbindelser* och liknande eller
2. då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller
3. då utgifterna är att hänföra till personalvård.[453]

Representationen kan alltså rikta sig antingen utåt mot den momsskyldiges affärsförbindelser och liknande (extern representation) eller också inåt mot företagets personal i form av bl.a. personalfester (intern representation). Genom kravet på omedelbart samband mellan representationen och den verksamhet som bedrivs markeras bl.a. att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet och liknande.[454]

För att representation i samband med affärsförhandlingar skall anses ha ett omedelbart samband med verksamheten och därmed vara avdragsgill bör representationen ingå som ett naturligt led i förhandlingarna. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet

vinden används också regelbundet som bostad. Därmed träffas såväl första våningen som vinden av avdragsförbudet.

För att ytterligare belysa avdragsrätten i nu berörda hänseende tänker vi oss att fasaden på Sveas hus är täckt av en träbeklädnad – även källaren, som till hälften sticker upp ovan jord täcks av träbeklädnaden. Om Svea målar om huset utvändigt, kommer hon att få fullt avdrag för ingående moms avseende den färg som går åt till källaren. Färg till första våningen, översta våningen och "vindsdelen" av fasaden får hon dock inget momsavdrag alls för.

Se särskilt i avsnitt 6.2.2.2 om undantag från avdragsförbudet beträffande bostad som ingår i jordbruksarrende.

7.3 Representation och liknande ändamål

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på utgifter för representation och liknande ändamål när avdrag inte heller medges vid inkomstbeskattningen.[452]

För avdrag skall representation och liknande ändamål ha ett omedelbart samband med verksamheten, såsom

1. då det är fråga om att *inleda* eller *bibehålla affärsförbindelser* och liknande eller
2. då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller
3. då utgifterna är att hänföra till personalvård.[453]

Representationen kan alltså rikta sig antingen utåt mot den momsskyldiges affärsförbindelser och liknande (extern representation) eller också inåt mot företagets personal i form av bl.a. personalfester (intern representation). Genom kravet på omedelbart samband mellan representationen och den verksamhet som bedrivs markeras bl.a. att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet och liknande.[454]

För att representation i samband med affärsförhandlingar skall anses ha ett omedelbart samband med verksamheten och därmed vara avdragsgill bör representationen ingå som ett naturligt led i förhandlingarna. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet

exempelvis i form av värdskap vid inledande affärsförhandlingar, under förhandlingar eller som en avslutning på dessa. Försiktighet bör därför iakttas vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer. Därvid kan nämligen föreligga ett sådant inslag av personlig gästfrihet som utesluter avdragsrätt. Vidare får anses gälla att om till en representationsmåltid även inbjudits anhöriga eller goda vänner till de av förhandlingarna berörda parterna, är kostnaden för dessa utomstående inte avdragsgill, eftersom det omedelbara sambandet mellan utgiften och verksamheten saknas (se dock vad nedan sägs om representation mot företrädare för utländskt företag).

Representationen bör utövas på en ort, där någon av de förhandlande parterna driver verksamhet, eller – om goda representationsmöjligheter saknas på dessa orter – på en närbelägen ort med bättre representationsmöjligheter. Om representationen av andra skäl förläggs till annan ort bör avdrag medges endast om parternas verksamhetsorter är belägna på betydande avstånd från varandra och det framstår som naturligt att representationen förläggs till sådan annan ort.

I de fall representation utomlands huvudsakligen är föranledd av ett särskilt engagemang på den utrikes orten (t.ex. varumässa) får dock där uppkomna representationskostnader anses avdragsgilla.[455]

Avdrag medges i det enskilda fallet med *skäligt belopp*, men aldrig för *spritdrycker* och *vin*.[456] Öl går däremot bra.

Extern representation[457]

Till affärsförhandlingar bör räknas, förutom förhandlingar om köp eller försäljning, även andra förhandlingar i och för verksamheten, t.ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande.

För att bedöma avdragsrätten bör det sakna betydelse om förhandlingarna vid ett visst tillfälle förs med företrädare för ett enda företag eller med en grupp av affärsförbindelser. Det bör också sakna betydelse för avdragsrätten om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Till affärsförhandlingar i detta sammanhang bör inte räknas förhandlingar med företag som är i intressegemenskap med det representerande

företaget om förhandlingarna utgör ett led i företagens planeringsverksamhet e.d. Till sådan verksamhet räknas bl.a. förhandlingar om budgetering, personalfrågor samt inköps- och försäljningspolitik. Sådan representation behandlas som intern representation (se nedan i detta avsnitt).

För att en jubileumskostnad skall vara avdragsgill bör den avse en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. Avdrag medges i regel inte för kostnad för tidigare jubileumsfest än 25-årsjubileum.

I samband med jubileumsfestligheter bör avdrag medges för kostnader som avser företagets huvudsakliga affärsförbindelser, företagets anställda med makar (eller motsvarande) samt representanter för myndigheter och massmedia.

Kostnad för representation i samband med invigning av anläggning bör vara avdragsgill under förutsättning att det är fråga om en anläggning som med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som mera betydande.

Vid bedömning av avdragets storlek kan den prisram som RSV anger vara till viss ledning, se nedan i detta avsnitt.

I den mån det är fråga om förtäring av enklare slag i samband med demonstration eller visning bör avdrag för kostnaden medges.

I de fall då demonstrationen eller visningen riktar sig mot en grupp av företag eller yrkesutövare, vilkas inställning till företagets produkter eller tjänster är av ekonomisk betydelse för företaget, medges avdrag med högst det belopp som ryms inom den prisram som RSV anger, se nedan i detta avsnitt.

Intern representation[458]

I begreppet personalvård ingår bl.a. personalfester och informationsmöten för anställda. Hit hör även representation gentemot de anställdas företrädare i samband med sammanträden enligt MBL. Avdragsrätt för sådana kostnader föreligger i princip oavsett omfattningen av den verksamhet som den skattskyldige bedriver och utan avseende på om representationen vänder sig till en större eller mindre krets. Det får dock inte vara fråga om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art.

För att hela kostnaden skall anses vara avdragsgill bör representationen avse endast enkla former av traktering. Kostnaden bör i varje fall

inte överstiga två tredjedelar av RSVs prisram (se nedan i detta avsnitt), dvs. för inkomståret 1992 inte över 193 kronor exklusive moms per person. En billig eller utebliven representation vid ett tillfälle bör inte få utbytas mot representation vid ett annat tillfälle, där kostnaden överstigit prisramen. I företagets kostnader för personalfest inräknas bl.a. lokalhyra, kostnader för musikunderhållning, uppträdande o.d. samt normala resekostnader i direkt anslutning till festen. Personalfest bör inte förekomma oftare än vad som kan anses rimligt (normalt en till två gånger per år) för att kostnaden skall vara avdragsgill. Om anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare inbjuds att delta i personalfest, bör avdrag medges även för den andel av kostnaden som belöper på dessa personer. Mera påkostade personalfester torde i allmänhet ha ett sådant drag av personlig gästfrihet att detta utesluter eller reducerar avdragsrätten.

I de fall då representation utövas mot företrädare för företag som är i intressegemenskap med det representerande företaget och förhandlingarna utgör ett led i företagens planeringsverksamhet e.d. bör avdrag medges med högst ett belopp som motsvarar kostnaden för arbetsmåltid av enklare beskaffenhet. Detta bör gälla oavsett om representationen utövas mot företrädare för ett utländskt företag eller inte.

Intressegemenskap anses råda mellan företag som är moderföretag och dotterföretag enligt aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar eller årsredovisningslagen, eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Som avdragsgill representationskostnad bör inte räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Om kostnaden uteslutande avser en ren arbetsmåltid av enklare beskaffenhet kan dock avdrag medges.

RSVs prisram[459]

För *representation utanför hemmet* i form av lunch, middag eller supé som utövas under kalenderåren 1992 eller 1993 medges avdrag med *högst 290 kronor* (exklusive moms) per person, enligt RSVs rekommendationer. Beloppet avser kostnad inklusive serveringsavgift.[460] I denna prisram ingår förutom vad nu sagts även entréavgift till restaurang och liknande kostnader. I den mån besök av teater eller sport- och idrotts-

evenemang o.d. har förekommit i anslutning till en representations-
måltid bör även kostnader härför inrymmas i prisramen. Endast om
särskilda skäl föreligger medges avdrag utöver prisramen. Prisramen
skall tillämpas vid varje representationstillfälle för sig. En billig repre-
sentation vid ett tillfälle får sålunda inte kvittas mot representation vid
annat tillfälle, där kostnaden överstigit prisramen. Prisramen är inte
avsedd att täcka kostnader för resor i anslutning till representationen.

I de fall representationen utövas mot i utlandet bosatt person för ett utomnordiskt företag bör representationskostnader avseende anhöriga till denne behandlas på samma sätt som för de av förhandlingarna direkt berörda personerna.

Lyxbetonad representation, för vilken alltså avdrag inte medges, kan anses vara t.ex. semesterresor, särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Även villor och andra byggnader som helt eller huvudsakligen är avsedda för representationsändamål bör räknas till denna kategori. Undantag kan dock göras, och sålunda avdrag medges, för byggnader på orter där bostadsfrågan för besökande affärsförbindelser annars inte kan ordnas på tillfredsställande sätt.

Gåvor i form av representation[461]

Med reklamgåvor, för vilka avdrag kan vara aktuellt, avses artiklar av förhållandevis obetydligt värde, som antingen har direkt anknytning till givarens sortiment eller tillverkning eller utgörs av enklare presentartiklar såsom almanackor och pennknivar. För att det skall vara fråga om avdragsgill reklamgåva bör gåvan lämnas till ett större antal personer och sakna inslag av personlig karaktär. Gåva av detta slag är ofta försedd med det givande företagets namn, firmamärke e.d.

Som exempel på representationsgåvor som har ett omedelbart samband med verksamheten kan nämnas att ett leverantörsföretag uppvaktar kundföretag med en blomsteruppsats eller bokgåva i anledning av att kundföretaget öppnar en ny filial eller firar ett jubileum. Ett annat exempel är då ett företag i stället för restaurangbesök i samband med affärsuppgörelse överlämnar en chokladkartong, en fruktkorg eller liknande.

Avdrag bör inte medges med belopp utöver RSVs prisram (se ovan).

För gåvor till utomnordiska affärsförbindelser bör dock avdrag medges efter något frikostigare grunder.

Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar bör inte medges. Detsamma gäller för kostnad avseende kransar eller blommor i samband med dödsfall. Här är inslaget av personlig generositet alltför stort för att avdrag skall kunna medges utan vidare.

Gåvor till anställda[462]

Kostnad för julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva, med karaktär av personalkostnad, är avdragsgill för arbetsgivaren och dessutom, under vissa förutsättningar, skattefri för mottagaren. Avdrag medges för arbetsgivaren om gåvan har karaktären av personalkostnad, men skattefrihet för den anställde förutsätter att gåvan inte utgör pengar eller andra kontanta medel och att dess värde inte överstiger visst gränsbelopp.[463] Med minnesgåva avses gåva av minneskaraktär som lämnas till anställd vid särskild högtidsdag (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter längre tids anställning (25 år eller mera) eller när anställningen upphör. För att kunna hänföras till personalkostnad krävs vidare att julgåvan och jubileumsgåvan är av mindre värde och att värdet av minnesgåvan inte överstiger 6 000 kronor inklusive moms. Till avdragsgilla personalkostnader bör också hänföras blommor och krans vid anställds död.

Se beträffande personalrabatter, avsnitt 6.4.3; personalserveringar, avsnitt 6.4.3.1; personalstiftelser, avsnitt 8.3.

7.4 Personbilar

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning.[464]

Svea har en syster, Elsa, som bedriver bageriverksamhet. Elsa bedriver givetvis bageriet med vinstsyfte och har alltså också en verksamhet som medför momsskyldighet. Elsa har som brödbil införskaffat en combi, som inte är lastbilsregistrerad utan går som personbil. På grund av avdragsförbudet får hon inte "lyfta" moms för förvärvet av bilen, eftersom hon inte bedriver yrkesmässig personbefordran, återförsäljning

eller uthyrning av personbilar. Däremot skulle hon, enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.4, ändå bli momsskyldig vid en försäljning av densamma. Detta eftersom det skulle vara fråga om en omsättning av en momspliktig vara "i" en yrkesmässig verksamhet. Dock uttalas i momslagen att en skattskyldigs försäljning av personbil (eller motorcykel) anses som yrkesmässig endast om rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat (jfr avsnitt 10.3).[465] Eftersom Elsa inte fick "lyfta" moms vid förvärvet, blir försäljningen av bilen inte yrkesmässig enligt detta särskilda undantag, och därmed uppkommer inte någon momsskyldighet. Elsa momsbeskattas alltså inte för försäljningen av brödbilen.

Innan Elsa köper in en brödbil till verksamheten kan hon kontrollera med länsstyrelsens bilregister om modellen i fråga är lastbilsregistrerad eller personbilsregistrerad. Om svaret blir "personbil" föreligger alltså inte avdragsrätt för ingående moms. Blir svaret "lastbil" måste hon emellertid ställa följande frågor. Har bilen skåpkarosseri? Ett nekande svar innebär att Elsa får lyfta momsen vid förvärvet. Blir svaret jakande skall hon efterfråga lastbilens totalvikt. Är totalvikten högst 3 500 kilogram räknas lastbilen som personbil i momssammanhang och momsavdrag medges sålunda inte vid förvärvet. Är totalvikten däremot 3 501 kilogram eller högre går det alldeles utmärkt att göra momsavdrag (jfr avsnitt 10.1).

Elsa kan emellertid leasa en personbil som brödbil. Då får hon göra avdrag med 50 % av den ingående momsen i hyran, förutsatt att bilen används mer än 300 mil/år i verksamheten (jfr avsnitt 10.2).

Oavsett om Elsa köper en personbil eller hyr in den i verksamheten kan hon göra avdrag för all ingående moms avseende driftkostnaderna, drivmedel etc, och detta utan att ens någon uppdelning på privat körning och körning i verksamheten behöver ske. En sådan uppdelning måste emellertid ske om hon förvärvar en lastbil (jfr avsnitt 10.2).

Beträffande ambulanser som är personbilar, se avsnitt 6.2.6. Se särskilt angående bilar överhuvudtaget i kapitel 10.

8. Olika företagsformer

8.1 Allmänt

När det gäller moms spelar valet av företagsform (enskild firma, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening etc) sällan någon roll (se dock särskilt angående ideella föreningar, avsnitt 6.3.3). Detta främst beroende på att verksamhetsbegreppet tillämpas lika för såväl fysiska som juridiska personer. Som nämnts (jfr avsnitten 1.1.2 och 6.3.1) anknyter verksamhetsbegreppet i momslagen till motsvarande inkomstskattemässiga begrepp; någon koppling till förvärvskällebegreppet sker alltså inte längre. Det avgörande för antalet verksamheter – och därmed (i varje fall teoretiskt sett) antalet momsregistreringar (jfr avsnitt 4.1) för ett subjekt – är huruvida verksamheterna har en "naturlig anknytning" (jfr avsnitt 1.1.2) till varandra eller ej. Huruvida en förvärvskälla i en verksamhet är passiv eller aktiv inkomstskattemässigt saknar alltså härvidlag principiell betydelse momsmässigt.

Den viktigaste skillnaden är emellertid att juridiska personer (utom dödsbon), till skillnad från fysiska personer, blir momsskyldiga "från första kronan" och oavsett huruvida vinstsyfte föreligger eller ej, eftersom exempelvis ett aktiebolag aldrig kan ha inkomst av annat än näringsverksamhet (jfr avsnitt 6.3.1). En fysisk person ("enskild firma") måste däremot driva verksamheten med bl.a. vinstsyfte för att yrkesmässighet och därmed momsskyldighet skall anses föreligga.

Nedan följer några vanliga frågeställningar vid valet av företagsform, där företagsformen ibland får betydelse för den momsmässiga behandlingen av en verksamhet.

I avsnitt 6.2.3 framgår att en bildkonstnär som själv säljer sin konst gör så momsfritt, medan momsplikt uppkommer när försäljningen sker genom t.ex. ett av honom ägt aktiebolag. Momsfrihet i förevarande sammanhang gäller alltså bara när konstnären själv säljer sin konst. Se i nämnda avsnitt även om företagsformens betydelse i fall med s.k. gemensam upphovsrätt.

I avsnitt 6.2.6 framgår att momsfrihet föreligger för legitimerade personers verksamheter (exempelvis sjukvård) oavsett om den bedrivs under enskild firma (dvs. personligen) eller t.ex. i aktiebolagsform.

Beträffande de juridiska personerna bör särskilt uppmärksammas att någon delägarbeskattning inte sker momsmässigt av handelsbolag (och kommanditbolag), eftersom handelsbolaget – till skillnad från vad som är fallet inkomstskattemässigt – fullt ut erkänns som juridisk person i momssammanhang (jfr även avsnitt 6.3.1).

I avsnitt 6.3.1 redogörs för fysiska personers yrkesmässighet vid avyttring av vissa rättigheter till följd av tillämpningen av s.k. fåmansregler. Med anledning bl.a. härav får redogöras för begreppen fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och delägare samt närstående till delägare i sådant subjekt.

Som *fåmansföretag* räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget, samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.[466]

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiemarknadsbolag enligt lagen om värdepappersmarknaden. Som fåmansföretag räknas inte heller s.k. äkta bostadsföretag (jfr avsnitt 6.3.2.1).[467]

Som *fåmansägt handelsbolag* räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande, samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.[468]

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.[469]

Som *närstående* till delägare räknas i förevarande sammanhang föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller

syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.[470]

Se särskilt angående olika företagsformer och uttagsbeskattning i avsnitt 6.4.3.

Beträffande personalstiftelser och moms, se särskilt avsnitt 8.3.

Angående gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag/samägande, se särskilt avsnitt 8.4.

Beträffande samfälligheter och moms, se särskilt avsnitt 8.4.

8.2 Frågor kring bildande/ombildning av företagsform – "avveckling"

Bildande

Som nämnts (jfr avsnitt 4.1) har "bildandet" av en företagsform, enskild firma, handelsbolag, aktiebolag etc genom en registreringsåtgärd hos t.ex. länsstyrelsen eller Patent- och registreringsverket ingen självständig betydelse för frågan huruvida registrering till moms skall ske. Denna fråga är avhängig frågan huruvida skattskyldighet till moms uppkommer eller ej.

Att märka härvidlag är emellertid att handelsbolag kan konstitueras simultant med att skattskyldighet uppkommer, dvs. utan att någon registreringsåtgärd vidtas hos länsstyrelsens handelsregister. Ett handelsbolag föreligger nämligen, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag.[471] Härmed påpekas enbart att t.ex. två fysiska personer som är skattskyldiga för reparation av bilar borde registrera ett handelsbolag dels hos handelsregistret (fr.o.m. 1/1 1993: hos PRV), dels hos skattemyndigheten om de beslutar sig för att driva bilverkstad gemensamt, eftersom skattskyldigheten till moms övergår från dem själva till ett handelsbolag, som faktiskt (konkludent) uppkommer redan när verksamheten börjar drivas gemensamt.

Ibland får man frågan om avdrag för ingående moms kan företas för privata saker, t.ex. när en hobbyverksamhet går över till att bedrivas under åtminstone s.k. rörelseliknande former. Exempelvis kan det vara fråga om att någon momsregistrerar sig för reparation av bilar. Kan vederbörande lyfta momsen för verktyg som inköpts exempelvis under det senaste året? Svaret är att vederbörande i princip enbart kan lyfta momsen för inköp som sker senast samtidigt med skattskyldighetens

inträde, alltså senast när bl.a. vinstsyfte föreligger. En annan sak är att skattemyndigheten vid registreringen – av praktiska skäl – kan låta vissa tid före skattskyldighetens inträde anses utgöra s.k. uppbyggnadsskede. Avdrag kan då ske för ingående moms avseende förvärv under uppbyggnadsskedet, förutsatt att kvitton kan uppvisas. En fråga som ofta uppkommer i samband härmed är om s.k. fiktivt avdrag (jfr avsnitt 2.2) kan ske för de verktyg som vederbörande förvärvat privat, men som nu skall tillhöra rörelsen. Även om "apporterade" tillgångar kan skrivas av inkomstskattemässigt medges inte något fiktivt avdrag, om inte vederbörande bildar ett aktiebolag eller, tillsammans med minst en kompanjon, ett handelsbolag, vilket kan "köpa in" de privata tillgångarna. Notera att ett vederlag måste betalas av den juridiska personen till den/de fysiske/fysiska personen/personerna: fiktivt avdrag förutsätter således ett likvidflöde. Kontanta medel måste alltså först tillföras handelsbolaget eller aktiebolaget, som sedan kan köpa delägarnas privata saker – t.ex. verktyg som kan användas i verksamheten. Härmed kan också konstateras att fiktivt avdrag inte kan aktualiseras för privata tillgångar om vederbörande driver verksamheten under enskild firma. Den fysiske personen själv och den enskilda firman är ju en och samma person, och man kan inte "rättshandla med sig själv".

Retroaktiv bolagsbildning

Om t.ex. enskild firma övergår till aktiebolagsform kommer aktiebolaget att inkomstskattemässigt beskattas för rörelsens sista räkenskapsår, om bolaget hunnit bli registrerat hos Patent- och registreringsverket (PRV) under detta sista år.[472]

Momsmässigt uppkommer inte något problem, eftersom – som nämnts – någon momsbeskattning inte sker för verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnitt 6.2.8.1), oavsett huruvida överlåtelsen sker till bokförda värden eller ej.

I sammanhanget kan nämnas att beslut om momsregistrering inte har ansetts kunna tilläggas retroaktiv giltighet.[473] Detta torde emellertid sakna betydelse i praktiken. Registreringen är av uteslutande formell natur. Genom registreringen kan man säga att den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten "kopplas på". Emellertid kan skattskyldighet och avdragsrätt ha inträtt redan under tid då näringsidkaren inte var registrerad, de faktiska omständigheterna styr ju härvidlag. Sålunda händer det ibland att den första

momsdeklarationen omfattar även tid före registreringsdatum. Detta är mest praktiskt för såväl skattskyldig som myndighet. Det vore onödigt krångligt att fatta ett särskilt beslut om skattskyldighet för tid före registreringsdatum. Om t.ex. ett aktiebolag är under bildande och verksamhet som medför momsskyldighet redan är påbörjad, kan skattemyndigheten även i denna situation utsträcka den första redovisningsperioden till att avse viss tid före registreringsdatum – dock inte längre tillbaka än till datum för konstituerande bolagsstämma. Myndigheten torde göra så om åtgärder för att åstadkomma registrering av bolaget hos PRV vidtagits senast samtidigt med att verksamheten påbörjades. Det är ofta fråga om så korta "mellantider" att det enbart skulle medföra onödigt administrativt krångel om en ensam ägare av bolaget under bildande först registrerades för "enskild firma" och sedan avregistrerades när aktiebolaget konstituerats och i stället kunde registreras. Lika onödigt vore det – om bolaget under bildande har flera ägare – att först registrera ett handelsbolag för "mellantiden" och sedan det färdigbildade aktiebolaget.

Ombildning

Överlåtelse av inventarier, varulager och annan tillgång vid en ombildning av företagsform, t.ex. från enskild firma till aktiebolag, är ett exempel på en sådan överlåtelse som är momsfri enligt reglerna om verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnitt 6.2.8.1).[474]

Avveckling

En utförsäljning av tillgångar i momsregistrerad verksamhet under hand eller på en gång, men till olika personer eller till någon som inte driver verksamheten vidare, momsbeskattas som "de sista affärshändelserna". Däremot sker inte någon momsbeskattning om hela verksamheten eller en verksamhetsgren överlåts till en person som fortsätter verksamheten (jfr avsnitt 6.2.8.1).

Beträffande handelsbolag kan exempelvis följande avvecklingssituation föreligga. Handelsbolaget har två delägare och två verksamhetsgrenar: en snickeridel och en försäljningsdel, den ene av delägarna är snickaren och den andre är försäljaren av trävaror. Snickaren utträder ur bolaget och den kvarvarande bolagsmannen överlåter efter en tid snickerigrenen med verktyg, maskiner etc. Trots "tidsfördröjningen" mellan utträdet och överlåtelsen av snickerigrenen föreligger momsfrihet för

"verksamhetsöverlåtelse" (jfr avsnitt 6.2.8.1) – förutsatt att villkoren för detta är uppfyllda.

En "avveckling" kan även ske genom att ett företag går upp i ett annat genom fusion eller liknande. Även i sådana fall gäller undantaget från momsplikt avseende verksamhetsöverlåtelser (jfr avsnitt 6.2.8.1).

För tydlighets skull skall också sägas att när ideella andelar i en juridisk person överlåts sker ingen momsbeskattning (jfr under V i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.4). Den juridiska personen lever ju också vidare; att t.ex. aktierna i ett bolag byter ägare behöver ju inte innebära någon förändring av den momsskyldiga verksamhet som finns i bolaget.

8.3 Koncerner

Som en huvudregel gäller att moms inte kan "koncernredovisas"; även mellan bolag inom en och samma koncern skall alltså moms utgå på varor och tjänster när förutsättningarna härför i övrigt är uppfyllda.

Ett undantag från denna huvudregel utgör redovisningen av moms i s.k. *äkta koncern*. En äkta koncern föreligger när ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) äger mer än 90 % av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag). Tillhandahåller ett av företagen något annat av de i den äkta koncernen ingående företagen en tjänst som inte är momspliktig, får det andra företaget göra avdrag för den ingående moms som belöper på förvärv avseende den momsfria tjänsten, om det företag som mottager tjänsten hade haft avdragsrätt för förvärvet. Det vill säga, mottagaren av den momsfria tjänsten kan lyfta moms som debiterats det tjänsteutförande företaget, om mottagaren är skattskyldig till moms.[475] Undantaget i fråga gäller även när ett eller flera helägda dotterbolag äger mer än 90 % av aktierna i ett annat aktiebolag, dvs. ett dotterdotterbolag.[476]

I en speciell situation kompletterar bestämmelserna om redovisning av moms i äkta koncern en annan regel som också syftar till att eliminera icke önskvärda kumulativa effekter, nämligen regeln om frivilligt inträde för fastighetsuthyrning (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3). Äkta koncern-företags möjlighet att föra över moms till annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa skatteeffekterna för fastighetsägaren undanröjs, utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillämpas.[477]

I avsnitt 6.2.7 framgår att ett bolag kan sköta utbildningen för en hel koncern momsfritt och avdrag för ingående moms avseende utbildningsverksamheten medges i de bolag som åtnjuter utbildningen, om de är momsskyldiga för sin egen verksamhet. För detta undantag torde inte ens krävas att det är fråga om företag i en s.k. äkta koncern.[478]

Något annat intressant i sammanhanget är *personalstiftelser*. I ett förhandsbesked 1978[479] ansågs bolag få göra avdrag i sin momsdeklaration avseende förvärv till en personalstiftelse som för vanliga personalkostnader. Förutsättningarna för avdrag var följande:

> Fast eller lös egendom eller tjänst skall ha anskaffats inom ramen för ändamålet med stiftelsen. Det skall alltså vara fråga om sådant som t.ex. används i en fritidsstuga för personalen.
>
> Bolaget skall vara momsskyldigt i sin vanliga verksamhet, och avdragsrätten för förvärv till personalstiftelsen begränsas i motsvarande mån som den begränsas för den vanliga verksamheten om bolaget bedriver s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1).

Någon utgående skatt skall överhuvudtaget inte redovisas av bolaget till följd av avdragsrätten, inte ens när bolaget i enlighet med lagen om tryggande av pensionsutfästelse uppbär gottgörelse från personalstiftelsen för anskaffningarna. Det förutsätts att bolaget i sina priskalkyler tar hänsyn även till anskaffningarna till stiftelsen som en driftkostnad bland alla andra. Rättsnämndens bedömning i förhandsbeskedet gäller oavsett huruvida äganderätten till anskaffad egendom kvarblir hos bolaget eller övergår till personalstiftelsen.

I förhandsbeskedet var det fråga om bolag i en s.k. äkta koncern som hade en gemensam personalstiftelse. Vad nu sagts om avdragsrätt och frihet från skyldighet att ta ut utgående skatt gäller samtliga bolag i en sådan koncern. Min bedömning är att det inte har haft någon avgörande betydelse att det var fråga om bolag i en s.k. äkta koncern, utan det avgörande är i stället att ett bolags förvärv till personalstiftelsen kan sägas utgöra en driftkostnad i bolaget. Förfarandet skulle alltså vara acceptabelt även i koncerner där moderbolagets ägarandel i dotterbolag är lägre än 90 %.

Avslutningsvis skall sägas om koncerner att s.k. koncernbidrag[480] inte kan momsbeskattas. Emellertid framgår av ett förhandsbesked från 1989[481] att det inte räcker med att ge en ersättning formen av koncernbidrag för att undvika momsbeskattning; de faktiska omständigheterna måste beaktas också. Skattemyndigheterna kan förväntas vilja driva

dylika ärenden när en verksamhet har så lågt vinstpåslag att den måste stöttas med bidrag av olika slag, t.ex. med aktieägartillskott eller koncernbidrag från ägare som också är avnämare av verksamhetens varor eller tjänster. Eftersom juridiska personer numera är yrkesmässiga "från första kronan" (jfr avsnitt 6.3.1) och därmed inte kan avregistreras från moms på grund av att vinstrekvisitet brister, torde skattemyndigheterna vara än mer benägna att försöka "genomlysa" sådant som t.ex. benämnes koncernbidrag i dag. Emellertid är det, mot bakgrund av förhandsbeskedet, ingen fara för att "verkliga" koncernbidrag skall drabbas av momsbeskattning.

8.4 Handelsbolag kontra enkla bolag/ samägande

Konsortier

Benämningen konsortium har ingen definition, utan vad som allmänt benämnes konsortium utgör antingen handelsbolag eller enkelt bolag beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Handelsbolag kontra enkelt bolag

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag.[482] Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger[483], dvs. utan att näringsverksamhet bedrives.

Samverkan sker genom att viss verksamhet utövas i visst syfte, med visst ändamål. Själva verksamhetsföremålet kan dock vara olika, dvs. verksamheten kan vara av olika slag: affärsmässig rörelse, industri, hantverk, handel etc eller mera enstaka ekonomiska transaktioner, t.ex. en spekulationsaffär i aktier eller ädelstenar. Emellertid kan verksamhetsföremålet även vara av mera "immateriellt" slag, såsom forskning eller propaganda. I lagen om handelsbolag och enkla bolag finns inte någon distinktion mellan verksamhetsföremål och ändamål uttryckt. Verksamhetsföremålet bestämmer emellertid gränsen mellan handelsbolag och enkla bolag genom att näringsverksamhet inte kan drivas i enkelt bolag men väl i handelsbolag.[484] Om två eller flera går ihop om att spela på lotto eller tippa föreligger ett enkelt bolag (s.k. "tipsbolag").

dylika ärenden när en verksamhet har så lågt vinstpåslag att den måste stöttas med bidrag av olika slag, t.ex. med aktieägartillskott eller koncernbidrag från ägare som också är avnämare av verksamhetens varor eller tjänster. Eftersom juridiska personer numera är yrkesmässiga "från första kronan" (jfr avsnitt 6.3.1) och därmed inte kan avregistreras från moms på grund av att vinstrekvisitet brister, torde skattemyndigheterna vara än mer benägna att försöka "genomlysa" sådant som t.ex. benämnes koncernbidrag i dag. Emellertid är det, mot bakgrund av förhandsbeskedet, ingen fara för att "verkliga" koncernbidrag skall drabbas av momsbeskattning.

8.4 Handelsbolag kontra enkla bolag/ samägande

Konsortier

Benämningen konsortium har ingen definition, utan vad som allmänt benämnes konsortium utgör antingen handelsbolag eller enkelt bolag beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Handelsbolag kontra enkelt bolag

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag.[482] Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger[483], dvs. utan att näringsverksamhet bedrives.

Samverkan sker genom att viss verksamhet utövas i visst syfte, med visst ändamål. Själva verksamhetsföremålet kan dock vara olika, dvs. verksamheten kan vara av olika slag: affärsmässig rörelse, industri, hantverk, handel etc eller mera enstaka ekonomiska transaktioner, t.ex. en spekulationsaffär i aktier eller ädelstenar. Emellertid kan verksamhetsföremålet även vara av mera "immateriellt" slag, såsom forskning eller propaganda. I lagen om handelsbolag och enkla bolag finns inte någon distinktion mellan verksamhetsföremål och ändamål uttryckt. Verksamhetsföremålet bestämmer emellertid gränsen mellan handelsbolag och enkla bolag genom att näringsverksamhet inte kan drivas i enkelt bolag men väl i handelsbolag.[484] Om två eller flera går ihop om att spela på lotto eller tippa föreligger ett enkelt bolag (s.k. "tipsbolag").

Se även i avsnitt 8.5 angående gränsdragningen mellan handelsbolag och enkelt bolag.

Samägande

S.k. *samäganderättsförhållanden* företer vissa likheter med enkla bolag.[485] Eftersom verksamhetsföremålet i enkelt bolag inte får vara näringsverksamhet är det många gånger svårt i momssammanhang att dra gränsen mellan enkelt bolag och samägande. Exempelvis i fallet i avsnitt 6.3.2.1 med garage som ägs av flera fastighetsägare är det fråga om samägande om själva parkeringsverksamheten drivs av annan än någon av fastighetsägarna, medan fastighetsägarna däremot faktiskt bildar ett handelsbolag om de också driver parkeringsverksamheten. Det är tveksamt i det senare fallet om enkelt bolag skulle anses föreligga ens om någon utåtriktad verksamhet (uthyrning av parkeringsplatser till andra än hyresgäster) överhuvudtaget inte förelåg. Emellertid framgår i nämnda avsnitt också att det torde sakna betydelse ur momssynpunkt huruvida det är fråga om samägande eller enkelt bolag.

Samfälligheter

I sammanhanget kan även något sägas om s.k. samfälligheter. Samfälligheten är en ganska speciell juridisk person. I en samfällighet utgör t.ex. en villafastighet s.k. delägarfastighet och om villan överlåts följer alltid andelen i samfälligheten med villan, delägaren kan alltså inte "bryta ut" andelen i samfälligheten från villan.[486]

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får avdraga ingående moms som hänför sig till samfällighetens förvärv med vad som belöper på hans andel i samfälligheten. Detta gäller endast i den mån i samfälligheten deltagande fastighet används i verksamhet som medför momsskyldighet.[487]

8.5 Praktikfall – HB kontra enkelt bolag; "särskild redovisningsregel" vid kommission

Med ett hypotetiskt exempel skall jag försöka belysa några momsaspekter som kan uppkomma i situationer där olika intressenter skall genomföra ett gemensamt projekt.

A och B är helt oberoende av varandra och verksamma inom sjöfarten. Aktiebolaget A hyr ut färjor och handelsbolaget B sysslar med linjefart och bemanning av andras fartyg. De bestämmer sig för att i samverkan bedriva en viss inrikes färjetrafik. Därför ingås ett konsortialavtal mellan två för ändamålet bildade dotteraktiebolag till A respektive B, nämligen AA och BB (se nedan).

AB A
– uthyrning av båtar

HB B
– linjetrafik, bemanning

AB AA ——— konsortialavtal ——— AB BB
(viss färjetrafik)

AB A låter sitt dotterbolag vederlagsfritt disponera en båt särskilt för färjetrafiken som skall bedrivas i samarbete med HB Bs dotterbolag. HB B flyttar över viss personal till sitt dotterbolag AB BB, dessa skall bemanna den av AB AA disponerade båten. AB AA anskaffar terminalbyggnader, anställer landbaserad personal, sköter marknadsföringen av den färjetrafik samarbetet avser etc. AB BB bemannar båten och ansvarar för driften av densamma, sköter cateringverksamheten etc. AB BB sköter faktureringen av resor och frakter. Av civilrättsliga skäl har intressenterna inte något intresse av att driva samarbetet i handelsbolagsform. Frågan är nu hur konsortiet skall bedömas momsmässigt.

För det första skall erinras om att "koncernredovisning" som huvudregel inte är tillåten. Det vill säga, i princip kan de momspliktiga tjänster som tillhandahålls mellan subjekten i ovan beskrivna konstellation bli föremål för momsbeskattning. Jag tänker närmast på sådana tjänster som båtuthyrning, uthyrning av arbetskraft och administrativa tjänster vilka samtliga är momspliktiga.

Vad innebär då konsortialavtalet om samarbete mellan AB AA och AB BB?

Antingen innebär samarbetet att ett handelsbolag faktiskt uppkommer med AB AA och AB BB som delägare eller så är de "delägare" i ett enkelt bolag.

I handelsbolagsfallet måste AB BB skicka en momsbärande faktura till AB AA för uthyrning av arbetskraft (sjöpersonalen) och administrationstjänster, och AB AA skicka en momsbärande faktura till AB BB för marknadsförings- och administrationstjänster samt uthyrning av arbetskraft (landpersonalen). Administrationstjänster förekommer i båda riktningarna, eftersom AB AA sköter terminalerna och AB BB faktureringen av resenärer och befraktare.

Om däremot ett enkelt bolag anses föreligga, förenklas bilden avsevärt. Ett enkelt bolag utgör ju inte någon juridisk person och kan sålunda inte faktureras. Det är i stället de enskilda konsortiemedlemmarna som deltar i samarbetet med anställd personal, terminalbyggnader etc. Någon "internfakturering", och därmed förbundna "interna betalningsströmmar", skulle således inte vara påkallad mellan AB AA och AB BB.

I doktrinen uttalas att en "helhetsbedömning" får avgöra huruvida handelsbolag eller enkelt bolag föreligger. Därvid har det betydelse om det är en samverkan av sådan intensitet att konsortiet utåt ger sken av att vara juridisk person, vilket talar för handelsbolag. Det är inte otänkbart att domstolarna tillämpar en liberal praxis och i tvivelaktiga fall inte anser handelsbolag föreligga, när det skulle förorsaka konsortiemedlemmarna särskilda olägenheter.[488] Denna inställning torde i varje fall vara den förhärskande hos landets skattemyndigheter. Det torde knappast finnas något fiskalt intresse av att driva en uppfattning emot de skattskyldiga, såvida det inte uppenbart framgår att det är fråga om ett handelsbolag. I förevarande fall föreligger inte bara olägenheter med onödig fakturering etc, utan parterna anser också civilrättsliga komplikationer föreligga i handelsbolagsfallet; samarbetet avses inte bli så permanent som bildandet av ett handelsbolag skulle indikera. Därför torde det inte möta något hinder att bedöma det hela som enkelt bolag.

Jag utgår ifrån att samarbetet bedöms ske i form av ett enkelt bolag. Momsmässigt blir bilden följande.

All ingående moms (inköpsmoms) i AB AA samt dess del i den moms som AB BB fakturerar ut redovisas i momsdeklarationen hos AB A. AB A kommer alltså dels att redovisa AB AAs del i den utgående momsen i den färjetrafik samarbetet avser samt all ingående moms som AB AA debiterats, dels att redovisa moms avseende sin vanliga verksamhet. AB

BB lyfter all ingående moms som AB BB debiteras. AB BB skall endast redovisa sin del i färjetrafikens utgående moms; den andra delen redovisas som nämnts av AB A (AB AAs del), jfr även avsnitt 6.3.2.1. Fördelningen kan ske vid varje deklarationstillfälle i enlighet med konsortialavtalets regler om fördelning av vinsten. Om en justering blir nödvändig kan i samband med inkomstdeklarationen en 7:e momsdeklaration lämnas av AB A respektive AB BB för hela året (jfr under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1).

Hur blir det då med båten som AB A låter AB AA disponera vederlagsfritt för konsortiets verksamhet?

Mellan AB A och AB AA är den särskilda redovisningsregel vilken redogjorts för i avsnitt 6.5.1 tillämplig (däremot inte mellan HB B och AB BB, eftersom förstnämnda är handelsbolag). AB AA deltar i konsortiet för AB As räkning och har ingen verksamhet vid sidan av den konsortialavtalet med AB BB avser. Dessutom har ju AB AA varit helägt av AB A alltsedan det förstnämnda började med verksamheten i fråga, dvs. med verksamhet överhuvudtaget. Emellertid ingår inte AB A i konsortiet, utan skall i ett första steg behandlas som vilken utomstående leverantör som helst. Det innebär att AB A blir uttagsbeskattat momsmässigt, eftersom båten tillhandahålls AB AA vederlagsfritt. Utgående moms skall då redovisas på ett marknadsvärde av uthyrning av båtar, trots att AB A inte får in en enda momskrona.

En lösning på detta problem vore att sälja in båten till AB AA. Då skulle den ingå i det enkla bolagets hägn. En sådan försäljning skulle bli ett momsmässigt nollsummespel, eftersom AB A enligt den särskilda redovisningsregeln tar upp dels den utgående momsen avseende försäljningen och även AB AAs däremot svarande ingående moms. Den lösningen kan dock vara sämre på grund av andra företagsmässiga orsaker.

En annan lösning är att AB A fakturerar AB AA för uthyrning av båten vid sex tillfällen under året. I varje momsdeklaration under året redovisar sålunda AB A momsen avseende hyran dels som utgående moms, dels – med samma belopp – som ingående moms. I momshänseende skulle alltså plus- respektive minussidan "blåsas upp" med samma belopp. Det hela blir fråga om rent bokföringsmässiga åtgärder. AB A bokar löpande (sex gånger om året) hyra exklusive moms som intäkt med ett tillgångskonto (fordran) som motkonto. Momsen bokas på kontot utgående moms respektive med samma belopp på kontot ingående moms. AB AA bokar ingen moms, eftersom AB AA inte är

momsregistrerat; redan här är alltså själva momsproblemet löst. Resultatredovisningen (inkomstskatten) löses genom att balansräkningarna och resultaträkningarna i AB A och AB AA "läggs ihop" i inkomstdeklarationen, i enlighet med den särskilda redovisningsregeln. Man kan också se det som att AB A i samband med bokslutet ger AB AA ett koncernbidrag motsvarande årets totala båthyra exklusive moms.

9. Export/import

9.1 Allmänt

Som nämnts (jfr avsnitt 6.5.2) utgör vad som benämns export i momssammanhang ett exempel på s.k. teknisk skattskyldighet. Det vill säga, trots att någon utgående moms inte debiteras vid en exportomsättning föreligger ändå avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv till verksamheten.[489] Avdragsrätt föreligger givetvis inte vid förvärv till verksamhet med omsättning av okvalificerat undantagna varor och tjänster (jfr avsnitt 6.5.2).

Numera föreligger även skattskyldighet för import av vissa tjänster, varom mera i avsnitt 9.3. Import av varor (tidigare benämnt införsel) beskattas av tullmyndighet.

9.2 Export

Vad avses då med export av varor och tjänster i momssammanhang?

Huvudregeln

Som en huvudregel gäller att export anses föreligga när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålles utom landet.[490]

Beträffande *varor* är det alltså avgörande för bedömningen av huruvida export föreligger eller ej var själva leveransen sker. Sker leveransen, avlämnandet (jfr avsnitt 6.4.2), i utlandet är det fråga om export och någon momsdebitering skall således inte ske i fakturan. Därmed kan konstateras att hämtningsköp inte utgör export enligt huvudregeln, medan det vid distansköpen blir fråga om export om avlämnandet enligt villkor i köpeavtalet anses ske i utlandet (jfr avsnitt 6.4.2). Om säljaren själv utför transporten, sker avlämnandet hos köparen i utlandet och sålunda föreligger då export.

Man brukar säga att det är "varans väg" som styr huruvida export föreligger eller ej. Om fakturering sker från Sverige men varan levereras från det svenska företagets filial eller dotterbolag i t.ex. Danmark till en köpare i t.ex. Tyskland, är det fråga om en exportaffär. Även om inkomsterna från en filial i utlandet inkomstbeskattas i Sverige, innebär leveranser från filialen export. Omsättningen sker utom riket och sålunda behandlas transaktionen på samma sätt som en leverans från Sverige till utlandet. Detta gäller även om det svenska företagets utländska filial levererar till en kund i Sverige. I sådant fall sker momsbeskattning i Sverige för import och av den som anmäler sig som tullskyldig när varan tas in i Sverige.

Se nedan angående utvidgningen av exportbegreppet till att avse även vissa varuleveranser inom landet.

Beträffande *tjänsterna* torde det enligt huvudregeln vara fråga om export när köparen tillgodogör sig tjänsten i utlandet (jfr avsnitt 6.4.2.2).

Om t.ex. en konsulttjänst i vidsträckt mening avser tillgångar som någon i Sverige eller utomlands bosatt person har i utlandet, anses tjänsten utgöra export enligt huvudregeln. Detta står i överensstämmelse med att tjänster som avser tillgångar eller verksamhet i utlandet inte heller skall anses tillgodogjorda här vid bedömning om importbeskattning skall ske (jfr avsnitt 9.3). Detsamma gäller tjänster som t.ex. inhandlas under en resa utomlands för behov under resan. I annat fall skall den som har etablerat sin affärsverksamhet i Sverige, har fast driftställe här eller är bosatt i landet som huvudregel anses här tillgodogöra sig de tjänster han erhåller.[491] I konsekvens med vad nu sagts, och främst ur konkurrensneutralitetssynpunkt, torde alltså t.ex. en advokats eller revisors tjänster avseende en i Sverige bosatt persons tillgångar i utlandet anses utgöra export och därför inte momsbeläggas [jfr nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet) om punkt 16 (tjänster) och avsnitt 9.3].

Beträffande resetjänster gäller att personbefordran till och från utlandet alltid jämställs med export. Resgodsbefordran bör ses som en del av personbefordran.[492]

Det är destinationsorten i fakturan som avgör om export föreligger eller ej. Att viss del av en inhandlad resa till utlandet sker med landbaserade färdmedel (taxi, buss etc) inom Sverige, innan man reser ut med t.ex. båt eller flyg, medför inte momsbeskattning. Vidare gäller att

t.ex. en flygresa till eller från utrikes ort med ett transituppehåll inom Sverige inte heller medför att resetjänsten förlorar karaktären av export.[493]

Beträffande s.k. paketresor eller liknande från utlandet till Sverige, bör endast resan direkt till och från Sverige jämställas med export. Om det i åtagandet också ingår att inom landet tillhandahålla kost och logi eller ytterligare resor eller tjänster av annat slag, bör dessa tjänster i sin helhet anses tillhandahållna inom landet och momsbeskattas.[494]

Även förmedling av resor till eller från utlandet jämställs med export på samma sätt som gäller för resetjänsten i sig.[495] Beträffande utländska resebyråers uppköp av hotellövernattningar och busstransport i Sverige, se avsnitt 9.4.

Teletjänster som riktar sig till mottagare utomlands anses tillhandahållna inom landet och momsbeskattas[496], vilket kan ses som en inskränkning av exportbegreppet för dessa tjänster.

Uthyrning av vara

När det gäller bedömningen om en uthyrningstjänst skall anses utgöra export har ett förhandsbesked från 1982[497] varit vägledande. Avgörande för om export skall anses föreligga är i princip om varan som uthyrningen avser tagits i besittning av kunden här i Sverige (ej export) eller i utlandet (export).

I förhandsbeskedet från 1982 var fråga om uthyrning av trailers (släpfordon till lastbilar). RSVs nämnd för rättsärenden uttalade emellertid att om platsen för besittningsövergången undantagslöst var avgörande för ifrågavarande bedömning och sålunda användningsorten saknade betydelse, det skulle leda till att tjänsten, oavsett hur länge trailern användes i utlandet, för all framtid ansågs omsatt i Sverige om besittningsövergången sker här. Detta ansåg nämnden vara en orimlig konsekvens i strid mot grundtanken om beskattning endast av konsumtion i Sverige. Därför skulle enligt nämnden momsbeskattning ske om trailern tillhandahölls för bruk i Sverige, men om det "genom särskilt avtal och på i övrigt lämpligt sätt" visas att samma trailer därefter uthyrs för omsättning uteslutande utom riket, skulle den uthyrningen utgöra export. I ett förhandsbesked den 5 juli 1992 – som är överklagat till regeringsrätten och ännu inte avgjort – ansåg skatterättsnämnden dessutom att uthyrning för användning i Sverige av utländskt ägt flygplan skall momsbeskattas här trots att överlämnande skett utomlands,

eftersom uthyrningstjänsten anses successivt tillhandahållen (förbrukad) i Sverige.

I fallet från 1982 påpekade för övrigt RSVs nämnd för rättsärenden att svensk frihamn utgör svenskt område och ingenting annat, och att tjänst som tillhandahålls där inte på det sätt som sker beträffande leverans av vara i frihamn omfattas av exportbegreppet [se nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet)].

Man kan alltså inte kringgå problemet genom att låta besittningsövergången ske i en svensk frihamn. Däremot utgör ett nytt avtal om uthyrning av varan till samma utländska kund eller en annan utländsk kund, när varan väl befinner sig utomlands, export (om förbrukningen skall ske utomlands).

Vid uthyrning av vara är sålunda inte den utvidgning av exportbegreppet som gäller för varuleveranser tillämplig. För att vara säker på att uthyrningen av en vara skall anses utgöra export skall alltså hämtningsköp överhuvudtaget inte praktiseras, utan antingen skall säljaren själv ombesörja transporten till kunden (förhyraren) i utlandet eller så får allmänna köprättsliga principer om när avlämnandet skall anses ske tjäna till ledning (jfr avsnitt 6.4.2), och dessutom skall enligt vad ovan sagts förbrukningen av uthyrningstjänsten ske utomlands.

Det saknas enligt min mening anledning att inte tillämpa köprättens regler analogt på uthyrningssituationerna. Det är ju först när ett avlämnande av varan skett som man kan säga att förhyraren kan tillgodogöra sig uthyrningstjänsten i fråga.

Exportbegreppet utvidgas även för tjänsterna i vissa fall till att avse även tillhandahållanden inom Sverige, se nedan.

Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet)

Även om en varuleverans sker i Sverige anses den utgöra export[498] om

1) direkt utförsel av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,

2) leveransen sker till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet,

3) leveransen sker i frihamn (finns f n i Stockholm, Göteborg och Malmö) om varan inte är avsedd att användas i frihamnen,

4) varan levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådant fartyg eller luftfartyg,

5) varan levereras för försäljning i s.k. exportbutik enligt tullagen (vanligen Tax-free shop på flygplats),

6) varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i s.k. exportvagnsförteckning.

Enbart nya personbilar eller nya motorcyklar kan införas i exportvagnsförteckning. Ansökan om registrering i exportvagnsförteckning skickas till tullen i Stockholm, Göteborg, Malmö eller Sundsvall. Blankett kan fås från tullen eller bilhandlaren. Notera att med personbil i detta sammanhang inte avses momslagens begrepp (jfr avsnitt 10.1), utan bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare.

Av punkt 1 ovan framgår att export föreligger om varan tas om hand här i landet av en självständig transportör för direkt utförsel. Med direkt utförsel får anses att transportören ansvarar för transporten från säljaren till kunden i utlandet.

Av punkt 2 ovan framgår att export föreligger även för hämtningsköp, förutsatt att det är fråga om en utländsk företagare och att denne hämtar varan för direkt utförsel och för användning i sin verksamhet i utlandet.

Som kuriosa kan tas som ett exempel en utländsk åkare som tankar sin bil direkt i anslutning till att han kör ut ur Sverige; bränslet konsumeras då utomlands av åkaren. Numera (fr.o.m. 1 januari 1991) kan en utländsk åkare – liksom andra utländska företagare – även få tillbaka erlagd moms på bl.a. bränsle i Sverige enligt ett särskilt restitutionssystem (jfr avsnitt 9.4), förutsatt givetvis att han inte skall vara registrerad för transportuppdrag inom Sverige. Då sköter ett svenskt ombud om åkarens momsredovisning i Sverige (jfr angående s.k. cabotagetrafik i avsnitt 6.3.2.4).

Beträffande punkt 4 ovan får sägas att med fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik förstås fartyg som anlöper utländsk hamn eller luftfartyg som angör utländsk flygplats.[499]

Fiske på internationellt vatten likställs enligt RSV med utrikes trafik. Leverans av is och fisklådor till sådant fiskefartyg betraktas som export. Däremot anses inte leverans av fiskeredskap till svenskt fiskefartyg i Sverige utgöra export.[500]

Även omsättning av vara (eller tjänst) på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik räknas enligt momslagen som export.[501]

Försäljning från kiosk eller restaurang ombord på t.ex. en finlandsfärja utgör export (jfr huvudregeln om leverans utom landet eller be-

stämmelsen ovan om omsättning av varor och tjänster på fartyg i utrikes trafik).[502]

Leverans av såväl sprit och tobak som mat och läskedrycker till restaurangen på finlandsfärjan utgör export enligt punkt 4 ovan, liksom leverans av t.ex. reservdelar till maskiner som används på färjan.

Leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord räknas som export enligt punkt 3 eller 4 ovan endast då det är fråga om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror.[503]

Om någon levererar t.ex. sprit, öl och cigaretter till en finlandsfärja för försäljning i kiosken där, är det fråga om export enligt vad ovan sagts och leverantören debiterar inte moms på rederiet. Den som levererar till fartyget har avdragsrätt enligt momslagens allmänna regler. Eftersom rederiet inte tar ut moms vid försäljning från kiosken på fartyget sker således inte någon slutkonsumtion av moms, vilket ju också är meningen med exportregler.

Beträffande leverantörens tillhandahållande till finlandsfärjan av t.ex. pennor, paraplyer, T-shirts, läskedrycker, mat och annat dylikt som också skall säljas i kiosken, skall däremot moms debiteras vid leveransen till fartyget eftersom sådant inte räknas upp ovan som varor som omfattas av det särskilda exportbegreppet. Rederiet i fråga får då inte göra avdrag för den ingående momsen, och beskattning kan därmed sägas ske vid leveransen till fartyget.[504] Om leverans skett momsfritt till fartyget i enlighet med bestämmelserna enligt punkt 3 eller 4 ovan, skall uttagsbeskattning ske om varorna (t.ex. paraplyer, T-shirts, läskedrycker, mat och annat dylikt) sedan försäljs i kiosken. Beskattningsvärdet utgörs då av varans inköpsvärde.[505] Det kan t.ex. vara fråga om att läskedrycker som – helt korrekt – har sålts momsfritt till fartygets restaurang ändå tas ut därifrån och i stället försäljs i kiosken på fartyget. Då skall alltså en uttagsbeskattning enligt vad nu sagts ske.

Följande gäller angående styrkande av export av vara[506]:

Det bästa sättet att visa att en leverans skett utomlands är att förete införselhandlingar från införsellandet. Härutöver kan exempelvis speditionsintyg och styrmanskvitto ha stort värde.

Att vara omhändertagits för direkt utförsel visas lämpligen med hjälp av t.ex. speditionsintyg, intyg från fraktförare eller liknande.

Att en utländsk företagare själv hämtar vara styrks lämpligen med intyg från det utländska företaget om utförsel eller med kopior av importhandlingar från införsellandet. Av intyget skall framgå att varan kommer att föras ut ur Sverige.

Att leverans skett i frihamn och att varorna inte är avsedda för förbrukning där, bör kunna dokumenteras av säljaren.

Att leverans skett till fartyg (eller luftfartyg) i utrikes trafik styrks genom att säljaren i sina handlingar antecknar fartygets (eller flygmaskinens) namn, avgångsdatum och destination samt beträffande leveranser till flygmaskiner dess flightnummer. Från kontrollsynpunkt är det, när det gäller leveranser till fartyg, av stort värde om säljaren kan förete en kopia av en av tullverket stämplad utgående fartygsanmälan.

Även om en tjänst tillhandahålls här i Sverige anses den som export[507] om

1) den avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats, eller avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg eller luftfartyg,

2) den utgör annan tjänst än uthyrning, och tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

3) den utgör förmedling av vara eller tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

4) den utgör transport direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) den utgör transport eller annan tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med importen eller utförseln,

6) den avser lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet med avseende på vara från eller till utrikes ort,

7) den avser kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) den avser lagring eller förvaring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

9) den avser annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

10) den avser fastighet i annat land,

11) den utgör produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

12) den avser upplåtelse eller överlåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk, rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system och program för automatisk databehandling som inte är skyddade enligt upphovsrättslagen,

13) den avser automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare,

14) den utgör tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare,

15) den utgör skrivtjänst och översättningstjänst åt utländsk uppdragsgivare,

16) den utgör annan tjänst än nu sagts av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art åt utländsk uppdragsgivare.

Beträffande tjänsterna under 2, 3, 5, 7–9 eller 11–16 gäller att export anses föreligga endast under förutsättning att tjänsten i fråga avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats i Sverige.[508]

Notera att av de nu uppräknade punkterna (2, 3, 5, 7–9 eller 11–16) krävs det i samtliga utom i punkt 2, att uppdragsgivaren är utländsk uppdragsgivare eller, beträffande rättigheterna i punkt 12, utländsk användare. För att export skall vara för handen krävs alltså i dessa fall att uppdragsgivaren/användaren inte är momsskyldig i Sverige. Bestämmelserna kan alltså inte tillämpas på t.ex. uppdrag från en utländsk företagare, som har verksamhet i Sverige för vilken han är registrerad här till moms, exempelvis med svenskt ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4). Däremot gäller i punkt 2 att uppdragsgivaren kan vara såväl svensk som

utländsk, kravet är emellertid även i detta fall att tjänsten avser en vara som används i en verksamhet som svensken eller utlänningen bedriver utomlands, och som skulle ha medfört momsskyldighet om den bedrivits här. Om ett sjukhus i utlandet (sjukvård momsfritt – jfr avsnitt 6.2.6) skickar ett kirurgiskt instrument (vara) till ett företag i Sverige som utför laserslipning av instrumentet (momspliktig tjänst) och instrumentet därefter skickas tillbaka till sjukhuset, skall det svenska företaget ta ut moms på tjänsten. Om däremot det svenska företaget utför samma sorts tjänst åt ett annat företag i Sverige, som använder varan som tjänsten utförs på i en mekanisk verkstad som sistnämnda företag har i t.ex. Tyskland, skall det förstnämnda företaget inte ta ut moms på tjänsten.

> För att möjliggöra kontroll av en utländsk företagares status i nu avsett sammanhang, bör denne i intyg till det svenska företaget ange arten av sin verksamhet i utlandet.[509]

Om t.ex. en advokat (jfr punkt 16) företräder en utländsk fabrikant vid en tvist här i Sverige, skall moms inte faktureras för advokattjänsten eftersom fabrikanten hade varit momsskyldig för sin verksamhet även i Sverige. Skulle advokaten däremot företräda t.ex. en utländsk bank vid en tvist här i Sverige, skall sålunda moms faktureras den utländska banken för advokattjänsten: en bank är ju (bortsett från för notariattjänster och bankfacksuthyrning) icke momsskyldiga i Sverige för sin verksamhet eftersom momsplikt inte föreligger för banktjänster (jfr avsnitt 6.2.4). Man är med andra ord tillbaka i huvudregeln och export kan inte anses föreligga, eftersom den utländska banken tillgodogör sig advokattjänsten i Sverige.

Beträffande tjänst som avser fastighet i utlandet (jfr punkt 10) gäller inga andra begränsningar för att export skall anses föreligga än att fastigheten är belägen utom Sverige. Beställarens hemvist eller momsmässiga status är ointressant härvidlag. Även om en arkitekt fakturerar en i Sverige bosatt privatperson som har en fastighet utomlands, sker ingen momsbeskattning. Det enda kravet är att arkitekttjänsten i fråga avser fastigheten i utlandet.

> Som exempel på tjänster i punkt 1 som kan komma i fråga som exporttjänster kan nämnas reparations- och underhållsarbeten, lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet.[510]
>
> Beträffande vara (jfr punkt 2) som förts in i Sverige endast för

tjänsteprestation – utom uthyrning – saknar det för exportbedömningen betydelse vem som för ut varan ur landet efter fullgjord prestation.[511]

Angående förmedling av vara åt utländsk uppdragsgivare (jfr punkt 3) får följande sägas. Export anses föreligga oavsett om förmedlaren uppträder som handelsagent eller kommissionär, dvs. om han förmedlar i uppdragsgivarens eller sitt eget namn. Att endast den som inte är momsskyldig i Sverige kan räknas som utländsk uppdragsgivare, innebär i kommissionärsförhållanden att export inte kan uppkomma i de fall då den utländska kommittenten har lagt upp ett lager hos kommissionären, eftersom kommittenten då är momsskyldig här själv (jfr avsnitt 6.3.2.4). I praktiken torde regeln endast ha betydelse i handelsagentfallen.[512] Notera att även tjänst omfattas av bestämmelsen i punkt 3 numera: förmedlingen kan ju t.ex. avse ett patent (immateriella rättigheter är ju tjänster enligt momslagen).

Beträffande punkt 4 konstateras att bestämmelsen ändrats i konsekvens med att momsplikten utsträckts till att omfatta även persontransporter (jfr avsnitt 6.2.5).[513] Se ovan under Huvudregeln i detta avsnitt angående internationell personbefordran.

För att en tjänst i punkt 5 skall kunna anses ha samband med införsel eller utförsel bör den avse antingen själva transporten till eller från en köpare eller säljare eller också ha direkt samband med utförsel- eller införselförfarandet vid tullgränsen. Varken en uppdelning av importgodset i samband med omlastning eller därav betingade förseningar vid utförandet av ett lämnat transportuppdrag bör medföra att transporten inte skall anses ha sådant samband med införseln av godset som avses i bestämmelsen.[514]

Punkt 6 motsvarar en bestämmelse som fanns i den numera upphävda förordningen om momsskyldighet för hamn- och flygplatsverksamhet.[515]

Regeln i punkt 7 torde främst ha betydelse i samband med att ett utländskt företag importerar varor från Sverige eller exporterar varor till Sverige. Regeln är dock inte begränsad till enbart kontroll eller analys av vara i sådana fall.[516]

Beträffande lagring av vara åt utländsk uppdragsgivare (jfr punkt 8) gäller att, om andra tjänster utförs i samband med lagringen men dessa är av mycket liten omfattning i förhållande till lagringstjänsten och har samband med denna, torde hela åtagandet kunna ses som en

lagringstjänst, och även dessa andra tjänster sålunda omfattas av exportbegreppet.[517]

Angående regeln i punkt 9 får uppmärksammas att verksamheten som tjänsten avser skall vara av "så att säga momspliktig natur". Exempelvis annonsering för utländsk hotellverksamhet räknas som export, men inte t.ex. reklam för en utländsk bank.[518]

Beträffande punkt 10 se ovan.

Tjänster enligt punkt 11 resulterar endast i rapport, protokoll eller liknande till den utländske uppdragsgivaren. Redovisningen kan bestå – förutom av rapport eller protokoll – även av t.ex. ritningar eller datalistor.[519]

Notera i punkt 12 att upphovsrätter undantas från momsplikt som exporttjänster inte bara såvitt avser upphovsmannens transaktioner utan generellt. Momsdebitering sker därför endast för de tjänster som inte räknas upp i punkt 12 som omfattandes av exportbestämmelsen. Exempelvis kan rätten till ett datasystem eller datorprogram ha sådan originalitet att det anses ha verkshöjd och sålunda vara skyddat enligt upphovsrättslagen. Då gäller inte exportbestämmelsen och moms skall alltså debiteras den utländske uppdragsgivaren.[520]

I punkt 13 har exportbestämmelsen utvidgats till att omfatta inte bara automatisk databehandling, utan även systemering eller programmering för automatisk databehandling.[521]

I punkt 14 avses tillhandahållande av alla slag av information, således även datorbaserad information.[522]

I punkt 15 får erinras om att även rena skrivbyråtjänster numera är momspliktiga (jfr avsnitt 6.2.4). Således omfattas de av exportbestämmelsen. Normalt sett utgår även moms på översättningstjänster. En överlåtelse eller upplåtelse av rätten till en översättning undantas emellertid från momsplikt om originalverket undantas (jfr avsnitt 6.2.3). Är det senare fallet momsbeskattas översättningstjänst åt utländsk uppdragsgivare, eftersom exportbestämmelsen inte blir tillämplig. Härvid får märkas att det mera sällan torde förekomma att tillhandahållande av en översättning inom näringslivet får formen av en upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätten till översättningen (jfr avsnitt 6.2.4).[523]

Se ovan angående punkt 16.

Reparation och leverans av vara anses som export, när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som inte är momsskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne.[524] Om en tysk fabrik har lämnat garanti på en vara såld till svensk kund och den tyska fabriken anlitar svenskt företag för att reparera varan i fråga, räknas reparationstjänsten som export. Om t.ex. ett svenskt dotterbolag till den tyska fabrikanten i stället skickar en ersättningsvara till den svenske kunden blir det alltså också fråga om export.

Huruvida garantiobjektet vid tidpunkten för bristens avhjälpande fortfarande är vara har ingen betydelse för bedömningen om export föreligger i förevarande fall. Den omständigheten att varan i fråga genom inmontering i t.ex. byggnad fått annan momsmässig status ("blivit fast egendom") saknar alltså betydelse.[525]

> Den svenske leverantören kan styrka att den ursprunglige säljaren är utländsk och att leveransen utförts som ett led i ett garantiåtagande genom att förete en kopia av garantiutfästelsen.[526]

Bärgning och reparation av utlandsregistrerat fordon etc

Som export räknas bärgning och reparation av lastbil, buss eller släpvagn till sådant fordon eller leverans av utrustning till sådant fordon, om fordonet är registrerat eller hemmahörande i annat land och tillhandahållandet sker i anslutning till fordonets användning för yrkesmässig transport här i landet.[527]

> Den som tillhandahåller vara eller tjänst av aktuellt slag bör till stöd för framtida kontroll anteckna det utländska fordonets fabrikat, typ, registrerings- eller chassinummer och hemvist samt fordonets destination och transportuppdrag.[528]

Turistmoms[529]

En utländsk turist har möjlighet att få tillbaka moms som betalats på varor inköpta i Sverige. Reglerna för detta är olika beroende på om turisten är bosatt i Danmark, Norge eller Finland eller i annat land.

Turister från Danmark, Norge eller Finland

För att få tillbaka momsen skall turisten ha fört in varorna i sitt hemland

– eller annat nordiskt land, utom Island – inom 14 dagar från det att varan/-orna inköptes. Det skall också visas att moms – i Finland varuskatt – betalats vid införseln.

Den vara som inköpts måste kosta minst 1 000 kronor exklusive moms. Vid inköp av varor som var och en kostar mindre än 1 000 kronor, kan turisten ändå få tillbaka moms om varorna utgör en naturlig grupp, t.ex. en soffgrupp, kamera med objektiv, stereoanläggning eller liknande, och det sammanlagda priset är minst 1 000 kronor. För att en grupp av varor skall kunna betraktas som en enhet fordras att varorna inköpts samtidigt hos en säljare och att gruppen införs samtidigt i införsellandet.

När turisten har en handling som visar dels att införsel i hemlandet har skett inom 14 dagar efter inköp, dels att moms eller varuskatt är betald vid införseln, skickar han handlingen till den affär i Sverige där varorna inköptes. Affären har sedan möjlighet – dock inte skyldighet – att betala tillbaka den svenska momsen till turisten. Redan vid inköpet bör därför turisten komma överens med säljaren om att momsen skall återbetalas när det finns förutsättningar för det.

Grönland och Färöarna räknas inte till Danmark i detta sammanhang.

Turister från andra länder än Danmark, Norge eller Finland

För den som inte är bosatt i Danmark, Norge eller Finland finns det två sätt att få tillbaka moms på varor, som är inköpta i Sverige.

1. Det vanligaste sättet är att en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare anlitas. I dag finns en enda godkänd intygsgivare: Sweden Tax-free Shopping AB. De butiker som är anslutna till denna intygsgivare har ofta i skyltfönstret ett märke där det står: Tax-free for tourists.

Intygsgivaren skall intyga att turisten fört ut varorna ur Sverige. Varorna måste utföras inom 7 dagar från det att de inköptes. Intygsgivaren skall kunna kontrollera att samma varor som inköpts förs ut, t.ex. genom att varans förpackning är obruten. ”Tax-free-kontoret” på t.ex. Landvetters flygplats skickar intyget till affären som därmed får ett bevis på export och kan reducera sin utgående moms och återbetala till turisten. Från skattemyndigheternas sida har i den praktiska tillämpningen accepterats att intygsgivaren för säljarens/affärens räkning återbetalat momsen till turisten i samband med utresan. I sådana fall har

säljaren/affären inte intyget i sin bokföring, utan fakturor från intygsgivaren med krav på betalning av moms till denne.

Om turisten vill få tillbaka momsen genom medverkan av intygsgivare, bör vederbörande förvissa sig om att den affär där inköpet sker är ansluten till tax-free-systemet, och att intygsgivaren har en representant eller ett ombud på den ort varifrån turisten avser att resa ut ur Sverige.

2. Turisten kan också få momsen tillbaka genom att visa att en vara som inköpts i Sverige är införd i ett annat land. Det kan ske med t.ex. en införselhandling utfärdad av en utländsk tullmyndighet. Det är inget krav att tull eller moms skall ha betalats vid införseln. Varorna måste då föras in i det andra landet inom 14 dagar från det att varorna inköptes.

När turisten har en sådan införselhandling skickar han den till den affär i Sverige där varorna inhandlades. Affären har sedan möjlighet – dock inte skyldighet – att återbetala den moms som turisten erlagt. Därför bör turisten redan vid inköpet komma överens med säljaren om att momsen skall betalas tillbaka när det finns förutsättningar för det.

Återföring av momsavdrag till följd av export

En momsskyldig exportör av varor som anges nedan skall återföra till beskattning den ingående moms han själv lyft för varan, om han inte kan visa att varan innehafts endast av momsskyldiga personer.[530] Direkt konstateras att återföring är oundviklig, om någonstans ”längs kedjan bakåt” en privatperson eller t.ex. ett sjukhus innehaft varan som exporteras. De varor för vilka återföring blir aktuellt är

- vara som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina
- naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar
- varor, som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver
- vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen[531]
- alster av bildkonst
- konstalster av glas, porslin eller annan keramik
- möbler
- fartyg eller luftfartyg.

Eventuell återföring skall ske i den redovisningsperiod under vilken varan har exporterats.[532]

För att exportören skall anses ha visat att varan i fråga endast innehafts av momsskyldiga, krävs att han kan visa att något avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) inte har gjorts av honom själv eller någon annan tidigare innehavare av varan som är eller varit momsskyldig. Kontrollen av att varan innehafts endast av momsskyldiga bör sträcka sig bakåt i tiden till den tidpunkt då rätten till avdrag för fiktiv moms infördes, dvs. till den 1 juli 1979.[533]

> Om någon exporterar en importerad vara och kan visa att varan inom landet inte innehafts av annan än honom själv eller annan som varit momsskyldig för omsättning av varan, anses förutsättningarna för att underlåta återföring uppfyllda. Någon återföring av den vid införseln erlagda momsen skall därför inte ske i sådant fall.

Om t.ex. en guldhandlare exporterar ett smycke som inköpts från en privatperson skall alltså återföring av moms ske, om avdrag för fiktiv moms gjordes vid förvärvet.

> Notera att om en konsthandlare säljer t.ex. en tavla (alster av bildkonst), vilken konstnären överlåtit till honom eller annan konsthandlare den 1 juli 1979 eller senare, vid export av tavlan till beskattning alltid skall återföras den ingående moms konsthandlaren själv gjort avdrag för. Detta eftersom han eller den konsthandlare som först förvärvade tavlan har gjort avdrag för fiktiv moms, vid förvärvet från den momsbefriade konstnären (jfr avsnitt 2.2). Om konstnären däremot har sin konstnärsrörelse i t.ex. ett aktiebolag blir konsthandlaren inte återföringsskyldig, om inte tavlan vid något tillfälle innehafts av en icke momsskyldig (t.ex. en privatperson). Detta eftersom moms debiterades när konstnären sålde tavlan genom sitt aktiebolag (jfr avsnitten 6.2.3 och 8.1).

Varor och tjänster till ambassader

Regeringen eller RSV kan medge återbetalning av moms som hänför sig till vara eller tjänst som förvärvas av utländsk beskickning eller diplomatisk personal vid sådan beskickning eller av lönat konsulat eller lönad konsul eller av internationell organisation eller personer knutna där-till.[534]

Eventuell återföring skall ske i den redovisningsperiod under vilken varan har exporterats.[532]

För att exportören skall anses ha visat att varan i fråga endast innehafts av momsskyldiga, krävs att han kan visa att något avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) inte har gjorts av honom själv eller någon annan tidigare innehavare av varan som är eller varit momsskyldig. Kontrollen av att varan innehafts endast av momsskyldiga bör sträcka sig bakåt i tiden till den tidpunkt då rätten till avdrag för fiktiv moms infördes, dvs. till den 1 juli 1979.[533]

Om någon exporterar en importerad vara och kan visa att varan inom landet inte innehafts av annan än honom själv eller annan som varit momsskyldig för omsättning av varan, anses förutsättningarna för att underlåta återföring uppfyllda. Någon återföring av den vid införseln erlagda momsen skall därför inte ske i sådant fall.

Om t.ex. en guldhandlare exporterar ett smycke som inköpts från en privatperson skall alltså återföring av moms ske, om avdrag för fiktiv moms gjordes vid förvärvet.

Notera att om en konsthandlare säljer t.ex. en tavla (alster av bildkonst), vilken konstnären överlåtit till honom eller annan konsthandlare den 1 juli 1979 eller senare, vid export av tavlan till beskattning alltid skall återföras den ingående moms konsthandlaren själv gjort avdrag för. Detta eftersom han eller den konsthandlare som först förvärvade tavlan har gjort avdrag för fiktiv moms, vid förvärvet från den momsbefriade konstnären (jfr avsnitt 2.2). Om konstnären däremot har sin konstnärsrörelse i t.ex. ett aktiebolag blir konsthandlaren inte återföringsskyldig, om inte tavlan vid något tillfälle innehafts av en icke momsskyldig (t.ex. en privatperson). Detta eftersom moms debiterades när konstnären sålde tavlan genom sitt aktiebolag (jfr avsnitten 6.2.3 och 8.1).

Varor och tjänster till ambassader

Regeringen eller RSV kan medge återbetalning av moms som hänför sig till vara eller tjänst som förvärvas av utländsk beskickning eller diplomatisk personal vid sådan beskickning eller av lönat konsulat eller lönad konsul eller av internationell organisation eller personer knutna därtill.[534]

Varor till FN-organ, biståndsorgan och hjälporganisationer

Moms, som hänför sig till varor som införts eller förvärvats för att föras ut ur landet och användas för utomlands bedriven verksamhet, skall återbetalas, om införseln eller förvärvet gjorts av ett FN-organ, ett statligt biståndsorgan eller en riksomfattande hjälporganisation. RSV prövar sådana frågor om återbetalning.[535]

Varuleveranser till UD

Varuleveranser till utrikesdepartementet för vidare befordran till utlandet bör räknas som export. En leverans av detta slag bör styrkas med ett intyg från departementet att varan mottagits för vidare befordran till utlandet.[536]

9.3 Import

Momssatsen vid import är i likhet med vad som i övrigt gäller generellt 25 %. Från och med den 1 januari 1992 är momssatsen 18 % för import av livsmedel. Momssatsen för import av livsmedel höjs till 21 % den 1 januari 1993. Se särskilt angående behandlingen av importpartier av livsmedel i kapitel 13.

En vara importbeskattas genom att någon till tullverket anmäler varan till förtullning. Tullen hanterar alltså införselmomsen. Skattemyndigheten kommer in i bilden först när företagaren yrkar avdrag för tullmomsen som för ingående moms avseende förvärvet till den momsskyldiga verksamheten. Angående förfarandet vid importbeskattningen av tjänster, se nedan.

Som nämnts i avsnitt 3.2.1 ingick momsen före den 1 januari 1992 i beskattningsvärdet. Momssatsen var under tiden 1990-07-01–1991-12-31 20 %, motsvarande ett s.k. momspålägg om 25 %. Under tiden 1983-01-01–1990-06-30 var skattesatsen 19 %, motsvarande ett momspålägg om 23,46 %. För s.k. *monteringsfärdiga hus* gällde ett reducerat beskattningsvärdet om 60 % av vederlaget före den 1 januari 1991. Monteringsfärdiga hus importerade före den 1 juli 1990 omfattades således av ett momspålägg om 12,87 % (momssats 11,4 %). Monteringsfärdiga hus importerade under tiden den 1 juli–den 31 december 1990 omfattades av ett momspålägg om 13,64 % (momssats 12 %)[537]. Under år 1991 var momspålägget, liksom för övriga importerade varor, 25 % (momssats 20 %) eftersom reduceringsregler

inte gällde överhuvudtaget under år 1991. För monteringsfärdiga hus gäller fr.o.m. 1/1 1992 den generella momssatsen 25 %.

Varor

Import (införsel) av varor beskattas av tullen.[538] Det är den som anmäler varan till förtullning som beskattas för "tullmomsen", vederbörande är tullskyldig.[539]

Införsel – beskattningsvärde[540]

Vid import av vara är beskattningsvärdet lika med tullvärdet med tillägg av tull samt annan statlig avgift eller annan skatt än moms.

Vid bestämmande av beskattningsvärdet för återinförda varor enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. (TFL) iakttas att, om varan

- reparerats i utlandet, beskattningsvärdet är lika med det belopp som betingats för reparationen med tillägg av tull samt annan statlig avgift eller skatt än moms,
- bearbetats på annat sätt eller tillverkats av svenskt eller i Sverige förtullat material, avdrag får medges för vad som i annan ordning belagts med moms,
- tillverkats med utnyttjande av svenskt konstruktionsarbete eller annan liknande svensk prestation, avdrag får medges för värdet av sådant arbete eller sådan prestation.

Införsel: tullmoms eller undantag

I avsnitt 6.2.1.1 anges att varor i momssammanhang är materiella ting som inte är fastighet samt gas, värme, kyla och elektrisk kraft.

Vid införsel beskattas momspliktiga varor. Värme, kyla eller elektrisk kraft beskattas inte vid införsel, vilket däremot sker med gas. Notera att det är de momspliktiga varorna som, liksom vad som gäller i övrigt, beskattas vid införsel. Varor som undantas enligt avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 undantas från beskattning även vid införsel.[541] Exempelvis innebär det att om ett svenskt företag förvärvar inkråmet i ett utländskt företag, sker ingen beskattning vid införsel av därvid förvärvade lagertillgångar och inventarier.

Som nämnts i avsnitt 2.2 framgår av ett förhandsbesked att frågan

om en vara är momspliktig skall avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet. Det förhållandet att en vara är undantagen från momsplikt enligt någon av bestämmelserna i 8 § i momslagen (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1), när den överlåts till förvärvaren, inverkar inte på avdragsrätten för fiktiv moms[542]. Hur bedöms då momsplikten i samband med införsel? Enligt ett regeringsrättsutlande[543] bedöms frågan om äganderätten till ett konstverk (jfr avsnitt 6.2.3) bl.a. med ledning av om leverans (jfr avsnitt 6.4.2) har skett till köparen före införseltillfället eller ej. I det aktuella fallet hade en svensk köpt en tavla från en konstnär i Italien. I konstnärens hand är – som vi minns från avsnitt 6.2.3 – alster av bildkonst momsfritt. Regeringsrätten ansåg att konstverket fick anses levererat när det omhändertagits av ett flygtransportföretag för vidare befordran till köparen. Vid tidpunkten för anmälan till förtullning ägde sålunda konstnären inte längre tavlan, varför införselmoms påfördes.

Särskilt undantagna från beskattning vid införsel är

> trycksaker som är tullfria enligt tulltaxelagen (1987:1068) eller framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införs till landet som gåva eller annars utan vederlag, och spritdryck, vin, starköl eller tobaksvaror vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt.

I sammanhanget får särskilt påpekas att s.k. monteringsfärdiga hus inte räknas som fastighet i momslagens mening, utan utgör momspliktiga varor som momsbeskattas även vid införsel.

Momsskyldighet vid införsel föreligger oberoende av om den införda varan inköpts i utlandet eller förts in av annan anledning, exempelvis som gåva eller lån.

Momsskyldighet föreligger dock inte vid införsel under omständigheter som medför frihet från skatt enligt bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel.[544]

> I sistnämnda lags inledningsparagraf hänvisas till bestämmelser i TFL bl.a. om
>
> – regeringens föreskrifter om särskild tullfrihet för förnödenheter och proviant avsedda för besättning eller passagerare på transportmedel i utrikes trafik eller avsedda för själva transportmedlet

- regeringens föreskrifter om tullfrihet för varor som införs i egentlig gränstrafik
- regeringens föreskrifter om tullfrihet för varor som är svenska eller har förtullats i Sverige och som återinförs utan att ha bearbetats i utlandet
- regeringens föreskrifter om tullfrihet för emballage.

Temporär tullfrihet

En oförtullad vara kan under vissa förutsättningar tas in i Sverige med s.k. temporär tullfrihet, vilket innebär att varan skall användas här endast tillfälligt och sedan – inom viss stipulerad tid – återutföras ur landet. Beskattning sker om återutförsel inte sker före tidsfristens utgång, om tiden för den temporära tullfriheten inte förlängs. Medges temporär tullfrihet påförs inte heller införselmoms.[545] Som villkor för temporär tullfrihet gäller att pengar skall deponeras eller säkerhet ställas. För följande fall får regeringen meddela föreskrifter om temporär tullfrihet, nämligen för

1. varor som införs för att repareras, bearbetas, kompletteras eller emballeras eller för att användas som material vid reparation, bearbetning, komplettering eller emballering av exportvaror
2. specialverktyg och specialinstrument som införs för att användas vid tillverkning av en viss exportvara och varor som tillfälligt införs för att avbildas eller kopieras
3. utrustning som införs tillfälligt för inresandes yrkesutövning, studier eller jämförligt ändamål
4. utrustning som införs för cirkus, tivoli, eller liknande företag som uppehåller sig tillfälligt i landet
5. varor som införs för tillfälligt bruk vid teaterföreställning, konsert eller liknande föreställning eller vid kongress, officiell fastighet, idrottstävling eller liknande arrangemang
6. varor som införs för utställning eller mässa
7. varor som införs för att användas som varuprov, mönster eller modeller

8. varor som införs för att avprovas
9. enstaka föremål som införs för påseende samt urvalssändningar av varor
10. djur som införs för avelsändamål eller för veterinärmedicinsk behandling
11. containrar, maskiner och andra anordningar som utgör hjälpmedel för transport, lastning, lossning eller annan godshantering, delar och tillbehör till sådana varor samt andra transportmedel, i de fall de inte hänförs till punkterna 1–9 ovan, som införs för att användas endast tillfälligt i landet och delar, tillbehör eller material som införs för sig för att användas endast tillfälligt i landet och delar, tillbehör eller material som införs för sig för att användas för reparation, underhåll eller utrustning av sådana transportmedel.

Som ett alternativ till säkerhet vid temporär tullfrihet förekommer att importören åberopar en utländsk handelskammares utfärdande av s.k. ATA-carnet. Sådan gäller då som säkerhet under den tid varan finns i Sverige. ATA-carnet som säkerhet godtas dock enbart för fallen i punkterna 3–7 och 9.

Avdragsrätt för införselmoms

Den som bedriver momsskyldig verksamhet får göra avdrag som för ingående moms för den införselmoms som erlagts till tullverket avseende det till den momsskyldiga verksamheten gjorda varuinköpet. En privatperson eller annan icke momsskyldig som anmäler en vara till förtullning kan däremot inte återfå erlagd ”tullmoms”.

Om importören har en verksamhet för vilken han är momsskyldig och den förtullade varan förvärvats för verksamheten (jfr avsnitt 2.1), får han alltså tillbaka ”tullmomsen” genom att han får göra avdrag för den som ingående moms antingen i självdeklarationen eller i en särskild momsdeklaration (jfr avsnitt 3.4.1). Härvid gäller givetvis de begränsningar i avdragsrätten som gäller i övrigt enligt bestämmelser om blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) och direkta avdragsförbud (jfr kapitel 7).

Avdrag för införselmoms enligt vad nu sagts får göras tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning mottagits av den momsskyldige.[546]

En momsskyldig importör, som själv ombesörjer införsel av varor till

sin momsskyldiga verksamhet, får alltså göra avdrag för införselmoms-
sen först när han mottagit tullräkningen från tullverket.

Kontantimportör

Den som är tullskyldig för en vara har, som nämnts, ansvaret för att tull
och annan skatt (t.ex. moms) för varan betalas till tullverket. I fråga om
betalning skiljer man mellan kontantimportör och kreditimportör.

En kontantimportör får disponera varan först när avgifterna till tullen
erlagts. När så skett erhålls alltså såväl varorna som ett underlag för
avdrag för tullmomsen som ingående moms.[547]

Kreditimportör

Den som efter ansökan hos Generaltullstyrelsen (GTS) registreras som
kreditimportör åtnjuter kredit för belopp till tullverket. Tullkammaren
kan till företag som regelbundet importerar varor ge tillstånd till s.k.
hemtagning, vilket innebär förfoganderätt över varorna utan hinder av
att de inte förtullats. Den som fått hemtagningstillstånd är samtidigt
kreditimportör och åtnjuter därför kredit även för belopp på varor som
han förtullar utan föregående hemtagning.

En kreditimportör får tullräkning en gång i veckan. Med tullräk-
ningen som underlag kan vederbörande göra avdrag för ingående
moms. Moms på en importerad vara kan alltså tas upp i den redovis-
ningsperiod under vilken tullräkningen mottagits, dvs. redan innan be-
talning till tullverket skett.[548]

Speditörer

Som nämnts upphörde den 1 januari 1991 regeringsbeslut om s.k.
frivilligt inträde i momssystemet för bl.a. speditörer att gälla (jfr avsnitt
6.5.4). Numera gäller alltså generellt att den importör som anlitar
ombud (speditör) för införsel av varor, till verksamhet som medför
momsskyldighet, får göra avdrag för införselmomsen först när ombudet
fått tullräkningen från tullverket.

Införselmomsen ses som ett utlägg som speditören gör för impor-
törens räkning och grundar ingen avdragsrätt för speditören och
sålunda kan speditören inte som tidigare (före 1/1 1991) fakturera
införselmomsen vidare till importören med åtföljande avdragsrätt för
den sistnämnde. Speditören är numera enbart momsskyldig för det
arvode som han debiterar importören för utförd tjänst.

Normalt fakturerar emellertid speditören importören arvode, frakter och utlägg, innan tullräkningen kommer. Tullräkningen innehåller vanligen flera andra importuppdrag, vilket medför att speditören inte kan skicka räkningen till en kund. Speditörerna får därför enligt överenskommelse med RSV tillämpa en schablonregel för information till importören beträffande när avdragsrätt för införselmoms inträder.

Schablonregeln utgår från att den normala tiden från hemtagningsdatum till tullräkning (=avdragsrätt) kan beräknas till 30 dagar. Sveriges Speditörsförbund Service AB har framställt tabeller som speditörerna kan använda för att fastställa tidpunkten för importörens avdragsrätt. Med utgångspunkt i hemtagningsvecka och deklarationsdag kan speditören beräkna det datum för vilket motsvarande tullräkning kommer att utfärdas. I speditörsfakturan anges då: "Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen införselmoms inträder tidigast år-månad-dag". En sådan handling godtar alltså skattemyndigheterna som underlag för importörens avdragsrätt. Givetvis måste inte schablonregeln användas, utan speditören kan i stället skicka tullräkningen till kunden när detta blir fördelaktigare.

En speditör kan från och med 1992 av tullkammaren få tillstånd till hemtagning för annans räkning.

Postförsändelse

Postförsändelse som inte anmälts till hemtagning förtullas genom postverkets försorg. Tull och annan skatt (t.ex. moms) betalas till postverket när försändelsen hämtas ut från adresspostanstalten.[549]

Utländsk leverantör förtullar själv

Om en utländsk leverantör av varor själv ombesörjer införtullning av varorna i Sverige, får den svenske köparen göra avdrag med belopp motsvarande den av tullmyndigheten uttagna momsen, förutsatt att köparen hade haft avdragsrätt om han själv erlagt tullmomsen och köparen – vid behov – kan styrka avdragsrätten genom att förete en kopia av leverantörens införselhandling varav införselmomsen framgår.[550] Köparen styrker alltså att han erlagt tullmomsen för den utländske leverantörens räkning. Den utländske leverantören var ju momsskyldig gentemot tullverket för införseln, eftersom han själv ombesörjde införseln och anmälde varorna till förtullning.

> I nu avsedda fall är inte den utländske leverantören momsskyldig i Sverige, dvs. han har själv ingen verksamhet i vilken han skulle kunna göra avdrag för ingående moms på grund av införseln. Om den utländske företagaren själv erlägger tullmomsen och kunden i Sverige går i konkurs, innan leverantören hunnit få betalt för sina varor och för tullmomsen gör alltså leverantören en kundförlust. Eftersom den utländske företagaren inte har en momsskyldig verksamhet i Sverige kan han inte heller reducera "förlustmomsen" från någon utgående skatt (jfr avsnitt 12.4). Av denna anledning får efter ansökan till RSV därom den utländske leverantören befrielse från införselmomsen i förhållande till erhållen utdelning på den bevakade fordran i kundens konkurs. Ansökan om befrielse görs först när konkursen är avslutad.[551]

Tjänster[552]

Från och med den 1 januari 1991 förekommer importbeskattning för vissa i lagen särskilt uppräknade tjänster. Dessa är

1. reklamtjänst
2. automatisk databehandling och utarbetande av system eller program för automatisk databehandling
3. tillhandahållande av information
4. tjänst avseende fastighet i Sverige
5. skrivtjänst och översättningstjänst
6. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system eller program för automatisk databehandling som inte är skyddade genom lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
7. kontroll eller analys av vara
8. annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförlig art.

Uppräkningen är uttömmande och för dessa tjänster finns inga reduce-

ringsregler utan den generella momssatsen om 25 % gäller. Det är importören som skall erlägga momsen. Importen anses utgöra momspliktig omsättning och importören själv momsregistreras således. Tullen är överhuvudtaget inte inblandad i hanteringen av importbeskattning av tjänster utan administrationen sköts av skattemyndigheterna.

Med import av tjänst avses att en tjänst som skall tillgodogöras inom landet tillhandahålls eller förmedlas av en utländsk företagare som inte är momsskyldig här. Momsplikten avser endast tjänst som skulle ha varit momspliktig om den tillhandahållits eller förmedlats av någon som är momsskyldig här i landet (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1). För icke yrkesmässiga verksamheter, dvs. i princip privatpersoner, uppkommer inte momsskyldighet om importen uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

Tekniskt går importbeskattningen av tjänster till så att den momsskyldige i självdeklarationen eller i en särskild momsdeklaration (jfr avsnitt 3.4.1) tar upp importmomsen som en utgående skatt. Avdrag sker alltså inte för någon ingående skatt med anledning av import av tjänst.

Importbeskattning sker inte av stat, kommun eller annan som skulle ha haft full avdragsrätt i sin verksamhet om tjänsten i fråga anskaffats inom Sverige.

På detta vis undviker man vid importbeskattningen av tjänster den för varuinförseln så onödiga rundgången av pengar som sker när tullen tar ut skatt, som man sedan ändå återfår från skattemyndigheten.

Den som har en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4) får göra avdrag enligt bestämmelserna därom (jfr avsnitt 6.3.4.1) från redovisad utgående moms avseende import av tjänst i den mån importen är hänförlig till den momspliktiga delen av verksamheten.[553] Importör med en blandad verksamhet betalar alltså moms till staten avseende importerad tjänst till den del beloppet är hänförligt till den momsfria delen av verksamheten. Eftersom denna momsbetalning inte motsvaras av något belopp i en faktura till någon kund, blir den en kostnad för företaget vid inkomstbeskattningen.

Att importbeskattningen av tjänster bl.a. förutsätter att tjänsten tillhandahålls av en utländsk företagare som inte är momsskyldig här innebär, att någon importbeskattning inte sker om utlänningen har fast

driftställe här eller är momsregistrerad här med ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).

Den som har etablerat sin affärsverksamhet i Sverige, har fast driftställe här eller är bosatt i landet anses som huvudregel också ha tillgodogöra sig de tjänster han erhåller. Tjänster som t.ex. inhandlas under en resa i utlandet för behov under resan eller tjänster avseende tillgångar eller verksamhet i utlandet skall dock inte anses tillgodogjorda i Sverige.[554] Detta får alltså avgörande betydelse vid importbeskattningen av tjänster, eftersom sådan skall ske bl.a. under förutsättning att tjänsten i fråga tillgodogörs här.

> Hänsyn får tas till om tjänsten faktiskt används eller åtnjuts i eller utanför Sverige.[555] Väsentligt för bedömningen av var tjänsten skall anses tillgodogjord är också huruvida den utländske företagaren konkurrerar med en svensk. Konkurrerar t.ex. en utländsk jurist på den svenska marknaden, bör alltså dennes kunder kunna importbeskattas härför.[556] Alltså får anses gälla att om en person – en svensk eller en utlänning, som inte är momsskyldig här i övrigt – tillgodogör sig en utländsk advokats tjänster här i Sverige skall personen i fråga importbeskattas för detta.

Särskilt kan automatisk databehandling (ADB) och tjänst avseende fastighet i Sverige beröras.

Tidigare (före 1/1 1991) gällde på ADB-området att momsplikt i princip uppkom om ett tillhandahållande resulterade i en ADB-produkt, dvs. att en bearbetning av data i ett datorsystem utmynnade i en presentation exempelvis i form av skrivna handlingar, på bildskärm läsbara texter, diagram m.m., eller databärande media, t.ex. magnetband och magnetiserade skivor. Ren information däremot innebar inte någon momsplikt (utgjorde s.k. tyst undantag).[557] Eftersom även renodlad information numera är momspliktig (jfr avsnitt 6.2.5 och 9.2) och information räknas upp som en tjänst som skall importbeskattas, torde det kunna ifrågasättas om inte allt tillhandahållande med ADB från utländska företagare skall importbeskattas.[558]

Genom att införa en importbeskattning på tjänst avseende fastighet i Sverige kan en privatperson momsbeskattas för förvärv av t.ex. en arkitekttjänst från utlandet, förutsatt att tjänsten kostar mer än 30 000 kronor. Är det däremot fråga om att en utländsk företagare tillhandahåller byggnadsentreprenad här i Sverige, skall denne fortfarande själv

momsregistreras här med ett av skattemyndigheten godkänt ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).

9.4 Utländska företagare: restitution av moms

Från och med den 1 januari 1991 har utländska företagare som inte är momsskyldiga i Sverige rätt till återbetalning (restitution) av den moms som belöper på förvärv av varor och tjänster här i landet. Det kan röra sig om moms som belöper på kostnader för t.ex. resor, konferenser, mässor och andra aktiviteter i Sverige. Den utländske åkaren i exemplet i avsnitt 9.2 kan alltså genom detta restitutionssystem få tillbaka momsen på bränsle som inköps och förbrukas i Sverige. Detta förutsätter emellertid att den utländske åkaren inte åtar sig transportuppdrag när han är i Sverige. Då skall i stället åkaren registrera sig till moms här i Sverige genom ett ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).

I princip skall återbetalning ske i den omfattning en svensk företagare skulle ha haft rätt att dra ingående moms för motsvarande förvärv.

En utländsk företagare som inte är momsskyldig i Sverige, har rätt till återbetalning av moms som erlagts här under förutsättning att

1. momsen hänför sig till verksamhet som han bedriver i utlandet,
2. verksamheten skulle ha medfört momsskyldighet i Sverige om den bedrivits här, och
3. momsen i så fall skulle ha varit avdragsgill.[559]

Begreppet utländsk företagare är i förevarande sammanhang identiskt med det som ovan angivits (jfr avsnitt 9.2). Det är alltså fråga om näringsidkare som inte är bosatta här i landet eller – om det är fråga om juridiska personer – har fast driftställe här. Inte heller avses med en utländsk företagare den som är momsskyldig här och redovisningsskyldig genom ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).[560]

Således skall t.ex. utlänningar som kommer till Sverige tillfälligt och för ambulerande handel på torg och marknader här, momsregistreras med ett av skattemyndigheten godkänt ombud, och inte komma i åtnjutande av restitutionssystemet.

Angående punkterna 1 och 2 ovan kan nämnas att det saknar betydelse om företagarens verksamhet medför momsskyldighet i hemlandet. Däremot förutsätts att den bedrivna verksamheten skulle medföra obligatorisk momsskyldighet här. Återbetalning bör därför inte ske i de fall den utländske företagaren hyr ut fastighet och således momsskyldighet uppkommer först efter ansökan därom (jfr avsnitt 6.5.3).[561]

Punkt 3 ovan medför att de generella avdragsförbuden (jfr kapitel 7) gäller även utländska företagares rätt till återbetalning av erlagd moms.

Rätten till återbetalning omfattar endast debiterad moms. Återbetalning sker därför inte av fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2).[562]

Moms återbetalas inte vid införsel av vara, om den förs in i landet för att levereras till en köpare. I annat fall skulle en sådan vara överhuvudtaget inte bli momsbeskattad.[563]

Återbetalningsrätt uppkommer inte vid förskottsbetalningar, utan då vara levererats, förts in i landet eller tjänst utförts.[564]

Förmedling – resebyråer

En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av moms endast om uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt vid direktförvärv.[565] Om förmedling skett i flera led, skall det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Bestämmelsen är tillkommen särskilt med tanke på utländska resebyråer. Följande exempel ges i förarbetena.

> En utländsk resebyrå, A, köper upp hotellövernattningar och busstransport i Sverige. A blir då debiterad moms. A överlåter sedan sin rätt till B, exempelvis en annan utländsk resebyrå eller en utländsk förening. Denna säljer i sin tur hotellövernattningarna och busstransporten till personer som skall bo på hotellet i Sverige och transporteras med bussen. För att få återbetalning av den erlagda momsen måste A visa, att såväl B som Bs kunder uppfyller kraven enligt punkterna 1–3 ovan. Om förutsättningarna brister beträffande B, så har A inte någon rätt till återbetalning. Om förutsättningarna i stället brister beträffande någon eller några av Bs kunder, så har A i motsvarande omfattning inte rätt till återbetalning.[566]

Det är den som söker återbetalning som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört momsskyldighet och avdragsrätt enligt allmänna momsregler.

Ansökan

Ansökan om återbetalning sker hos RSV och ansökan skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. Avser ansökan tiden till utgången av ett kalenderår får den omfatta kortare tid än tre månader.[567]

Ansökan skall ske senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.[568] Den skall bifogas faktura som uppfyller momslagens krav (jfr avsnitt 3.2) och andra handlingar som behövs för att bedöma rätten till återbetalning, t.ex. bevis om verksamheten i utlandet.[569]

Om en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden därav måste återbetalningen avse minst 200 kronor, i annat fall 1 500 kronor.[570]

Sökanden skall ange en betalningsmottagare här i landet till vilken återbetalning skall ske.[571]

Restitution av moms utländsk företagare – fiktiv moms svensk köpare

Från och med den 1 juli 1992 medges inte en utländsk företagare restitution (återbetalning) av moms som belöper på varor som förvärvas inom Sverige för att levereras till köpare här (se härvidlag särskilt i Prop. 1991/92:166 sid. 10).

En utländsk företagare som inte anses bedriva verksamhet här i landet medges annars återbetalning av den moms som ingår i förvärvet av varan. Eftersom han enligt vad nu sagts inte är skattskyldig är han inte heller skattskyldig för vidareförsäljning av varan. Genom att den utländske säljaren inte är momsskyldig, skulle en skattskyldig svensk köpare kunna tillgodogöra sig avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) vid förvärvet av varan från den utländske säljaren. Genom att inte tillerkänna den utländske företagaren rätt till restitution undviker man alltså att dubbelavdrag sker för momsen i samma vara.

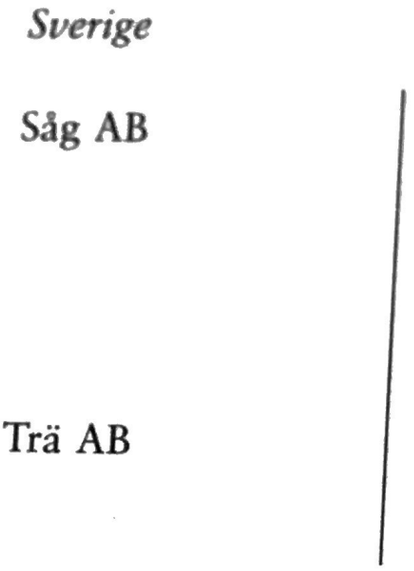
Om däremot en utländsk företagare har så pass omfattande inköp och försäljningar av varor i Sverige att han ”lägger varor i lager” här, skall han momsregistreras med svenskt ombud och får då lyfta moms samtidigt som han blir skyldig att fakturera med moms i vanlig ordning (jfr avsnitt 6.3.2.4).

9.5 Sammanfattande översikt

Med följande exempel ges en översikt över något av det som sagts i avsnitten 9.1–9.4.

Exempel 1 (jfr avsnitt 9.2)

Ett bolag i Sverige, Trä AB, säljer trävaror till ett finländskt byggbolag, Virta Oy.



Trä AB (säljaren), som finns i Östersund, skall svara för att trävarorna levereras (avlämnas) till Virta Oy (köparen) i Rovaniemi. Trä AB har inte självt i lager tillräckliga kvantiteter av sådana trävaror som Virta Oy beställt, nämligen sågade trävaror. Trä AB brukar därför för dylika beställningar använda Såg AB i Luleå som underleverantör. Så sker i detta fall.

Trä AB anlitar för transporten speditören ASG, som åtar sig att hämta trävarorna i Luleå och avlämna dem i Rovaniemi. ASG anlitar i sin tur SJ för transport av trävarorna från Luleå till Haparanda. Där skall den fortsatta transporten till Rovaniemi ske per lastbil. ASG anlitar för detta ändamål Norrfrakt i Haparanda.

Frågan är nu i vilka lägen fakturor med moms skall ställas ut och när så inte skall ske, dvs. när är det fråga om export och när är det inte det?

Faktura från Trä AB till Virta Oy: ingen momsdebitering, eftersom det är export enligt huvudregeln (leverans utomlands).

Faktura från Såg AB till Trä AB: ingen momsdebitering, eftersom

det är export enligt det utvidgade exportbegreppet (direkt utförsel ombesörjs av speditör).

Faktura från ASG till Trä AB: ingen momsdebitering, eftersom det är export enligt det utvidgade exportbegreppet (tjänst som innebär transport direkt till utlandet). Åtagandet som helhet är avgörande, att ASG delar upp det på andra spelar ingen roll. Även om ASG skulle fungera enbart som förmedlare av transporten till utlandet är det ändå export enligt det utvidgade exportbegreppet.

Faktura från SJ till ASG: momsdebitering skall ske, eftersom det är fråga om transporttjänst inom landet (ej export).

Faktura från Norrfrakt till ASG: ingen momsdebitering, eftersom det är fråga om export enligt det utvidgade exportbegreppet (tjänst som innebär transport direkt till utlandet).

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte är fakturans, utan "varans väg" som styr huruvida det är fråga om export eller ej.

Exempel 1.1

Vi vänder på situationen i exempel 1. Nu vill Trä AB köpa specialbehandlat trä av Virta Oy. Även för denna affär anlitas Såg AB som underleverantör, nu i förhållande till Virta Oy. I detta fall anlitas ASG av Virta Oy att ombesörja transporten från Luleå till Östersund. ASG anlitar även i detta fall SJ att utföra själva transporten. Varorna finns i detta fall alltså hela tiden i Sverige.

Faktura från Virta Oy till Trä AB. Trä AB får en faktura utställd i Finska mark. Någon svensk moms att göra avdrag för ingående moms för finns alltså inte i denna relation. Däremot fakturerar Såg AB det finländska företaget med moms. Virta Oy har ingen momsskyldig verksamhet i Sverige och kan sålunda inte lyfta svensk moms. I fakturan från Virta Oy till Trä AB kan därför svensk moms sägas ingå som ett kostnadselement. Enligt bestämmelserna om s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) får Trä AB göra avdrag med 20 % av fakturabeloppet som för ingående moms. Trä AB är momsskyldigt och förvärvar momspliktiga varor (specialbehandlat trä) från icke momsskyldig (Virta Oy) och leveransen sker inom landet, varför bestämmelsen om avdrag för fiktiv moms är tillämplig i detta fall.

Eftersom fakturan som Trä AB får är utställd i utländsk valuta (finska mark) skall emellertid fakturabeloppet räknas om till svenska kronor och denna omräkning skall ske till den växelkurs som gällde

per leveransdagen[372], dvs. per den dag då varorna avlämnades till Tra AB.

I detta fall är det inte fråga om export beträffande transporttjänsterna, eftersom varorna inte importeras från utlandet. Det går alltså inte att tillämpa det utvidgade exportbegrepppet (jfr avsnitt 9.2) vare sig för ASGs eller SJs tjänster. ASG skall fakturera Virta Oy med moms och detsamma gäller beträffande SJs fakturering på ASG.

Exempel 2 (jfr avsnitten 9.2, 9.3 och 9.4)

Ett tyskt företag, Max AG, har ett dotterbolag (Max svenska AB) i Sverige som saluför Max AGs produkter här.

I dag är det alltså inga problem momsmässigt: "tullmoms" betalas vid införsel från Tyskland och redovisas som ingående moms i momsdeklaration av Max svenska AB. När folk från det tyska moderföretaget är i Sverige, kan deras momskostnader för hotell, resor etc belastas Max svenska AB och momsen sålunda återbekommas.

Nu tänker man upphöra med det svenska dotterbolaget och i stället sälja varorna direkt från fabriken i Tyskland till de svenska kunderna. Vilka momskonsekvenser får detta för Max AG?

Max AG skall inte ha något kontor (filial) här i Sverige. Inte heller skall man ha försäljare som reser till Sverige och säljer. I stället skall företagskunderna informeras om deras möjlighet att söka tillstånd till hemtagning.

Eftersom Max AG inte kommer att ha något kontor, eller på annat sätt ha ett "ansikte utåt" i Sverige, skall Max AG inte inkomstbeskattas här. Inkomstskatterättsligt talar man om att s.k. fast driftställe saknas (jfr avsnitt 1.1.2). Detta utesluter normalt sett också att momsbeskattning skall ske i Sverige. Max AG kunde ha momsregistrerats i Sverige med ett ombud, om det hade haft reseförsäljare här (jfr avsnitt 6.3.2.4). Det vill säga, trots att inkomstbeskattning inte sker i Sverige, kan momsbeskattning ske här. Emellertid har Max AG bestämt sig för att inte skicka reseförsäljare till Sverige, och därmed skall Max AG inte vara momsregistrerat här.

Genom att Max AGs svenska företagskunder övertalas att ansöka om hemtagningstillstånd hos tullen, elimineras Max AGs problem med införselmoms. Man behöver från det tyska företagets sida inte anlita någon speditör och man riskerar inte att drabbas av den

situationen att man står med en momsskuld till tullverket utan möjlighet att befrias från den vid kundens eventuella obestånd.

Max AG lämnar garanti på sina produkter. När Max AG behöver anlita svenska reparatörer för att uppfylla ett garantiåtagande gentemot svensk kund, uppkommer inte något momsproblem eftersom det svenska företagets tjänst eller leverans av ersättningskomponent räknas som export. Det svenska företagets prestation riktas till Max AGs svenska kund, men det svenska företaget fakturerar Max AG och gör så utan att debitera moms.

När Max AG skickar sitt folk till Sverige för att deltaga vid företagsmässor etc, kan Max AG återbekomma momskostnader för hotellövernattningar etc genom att ansöka hos RSVs kontor i Ludvika om restitution.