

Förkortningslista	297
Noter	299
Register	317

god redovisningssed klaras, och i varje fall när årsomsättningen är 20 basbelopp eller högre (jfr nedan i detta avsnitt under Bokslutsmetod).

Ovan sagda om avdragsrätt för ingående moms gäller även avdrag, som yrkas av skattskyldig som inte redovisar utgående moms, t.ex. skattskyldig med enbart exportförsäljning.⁵⁰

Vad som avses med god redovisningssed följer givetvis av bokföringslagen, jordbruksbokföringslagen och aktiebolagslagen, men även av de rekommendationer som ges ut i frågan dels av Bokföringsnämnden (BFN), dels av Stiftelsen Redovisningsrådet. Bland annat Riksskatteverket (RSV) finns representerat i BFN, vilket ofta medför en gynnsam integration av BFNs rekommendationer med RSVs egna rekommendationer. Redovisningsrådet har representanter från BFN, Sveriges Industriförbund och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).

Innebörden av begreppet *god redovisningssed* är inte klar och entydig. Enligt bokföringslagens förarbeten är det fråga om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. En sådan praxis kan ibland behöva bestämmas branschvis.⁵¹

I huvudsak kan man säga att "momsredovisningen följer fakturorna in och ut i verksamheten". Momsen i inköpsfakturorna och i fakturorna till kunderna under redovisningsperioden samt momsens i kontanta in- och utbetalningar redovisas.

Beträffande kontanta in- och utbetalningar uppkommer avdragsrätt/redovisningsskyldighet i princip när de sker. Oavsett om betalning sker före eller efter leverans och/eller fakturering, skall ju i konsekvens med vad ovan sagts om förskott (jfr avsnitt 3.3) momsens i kontanta in- och utbetalningar under redovisningsperioden tas upp i den mot detta svarande momsdeklarationen; själva betalningen utgör i sig affärshändelsen. Enligt bokföringslagens princip om s.k. kassabokföring skall ju kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag⁵², varför några periodiseringsfel sällan uppkommer i detta sammanhang.

Emellertid avgör "leveransen" och vad som enligt god redovisningssed skall anses utgöra en korrekt bokföring till vilken period en affärshändelse är hänförlig. Periodiseringsfel kan alltså uppkomma om man inte är observant på fakturor i början respektive i slutet av en redovisningsperiod; erhålls en inköpsfaktura den 28 februari, men leverans sker först den 1 mars, kan den ingående momsens avseende förvärvet tas upp först i momsdeklarationen för redovisningsperioden mars-april och inte i ja-

nuari-februari-del hållande) eller en affärshändelse som vända förhållande sed" tidpunkten för dragsrätten inträde dvs. när faktura, fe 28 februari men fa ingående moms äv

Eftersläpande fakturor

Hur blir det då om tumregel är att god som inträffat under påföljande månaden skilda hinder av till hinder förelegat ka kundfordran, bokför

Antag att en levera borde ha skickats de sker först den 15 m sedan faktura motta av februari. Enligt m momsens avseende le februari (jfr avsnitt senast den 5 april. M avseende affärshänd Anländer fakturan se förelegat, för att redc nen. I sistnämnda fal avseende januari-febr den ingående momsens april). Det nu sagda å rekommendationer so underförstått – med fe skall anses som rätt re under Särskild momsde band med bokslutet.

Bokslutsmetod

Om den skattskyldiges verksamhet har liten omfattning, kan skattemyndigheten medge undantag från huvudregeln om faktureringsmetod. Mindre verksamheter kan sålunda medges att få redovisa momsen på kundfordringar respektive leverantörsskulder i samband med att betalning erhålles respektive erlägges. Redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten för utestående fordringar respektive skulder inträder då vid beskattningsårets utgång.⁵⁵

En redovisning enligt vad nu sagts sägs ske enligt *bokslutsmetoden* och den kan sägas utgöra en modifierad kontantmetod; momsen redovisas under beskattningsåret i samband med kontanta in- och utbetalningar och hänsyn tas till momsen i utestående kundfordringar och leverantörsskulder först i samband med bokslutet. Bokslutsmetoden kan (i enlighet med bokföringslagen) endast åsättas verksamheter som har en årsomsättning som normalt understiger 20 basbelopp, vilket 1992 motsvarar 674 000 kronor ($20 \times 33\,700$) och 1993 motsvarar 688 000 kronor ($20 \times 34\,400$).

Återtagandeförbehåll

Har vara förvärvat genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får avdrag för den ingående momsen – oavsett vilken redovisningsmetod (faktureringsmetod eller bokslutsmetod) den skattskyldige är registrerad för – göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling har mottagits.⁵⁶ Det vill säga, även om vederbörande har bokslutsmetoden kan han dra den ingående momsen redan i den redovisningsperiod varunder fakturan mottagits.

Angående redovisning/avdrag av moms i samband med verksamhetsöverlåtelse respektive konkurs etc se särskilt avsnitt 6.2.8.1 respektive kapitel 12.

3.4.1 Deklaration och inbetalning/återbetalning av moms**"Momsen i inkomstdeklarationen"**

Som redan nämnts deklarerar den som har en momspliktig årsomsättning om högst 200 000 kronor momsen i sin allmänna självdeklaration för beskattningsåret (jfr avsnitten 3.4 och 4.1). En sådan skattskyldig registreras alltså inte till moms. Momsen ingår i dessa fall i stället i den slutliga skatten och samma uppbördsförfarande (dvs. enligt uppbördslagen) skall därmed tillämpas för momsen som för inkomstskatten.⁵⁷

Om utgåen
den ingående
fyllnadsinbeta
betalning. Fyll
inkomståret (t

Notera alltså
ve 1992 inte
"mellanperio
året efter ink
vara högst 2
stort belopp
april utan att
inte fyllnadsin
fyllnadsinbeta
nämnda 2 re
låneräntan.

Överstiger dä
skattskyldige d
preliminär skat

Riksdagen bes
förtidsåterbeta
innan gällde a
kunde göras n
framgår nedan
den preliminär
1994). Därför
område helt "o
alltså en "över
taxeringsåren 1

Från och med i
talning av att här
i allmän självdek
särskild A-skatt.
minära B-skatten

Det finns numer
F-skattesedel, vi
skattskyldig kar
och uppdragsinl
som enbart har

het, är eller skall vara momsregistrerat. Momsregistrering av utländska företag med ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4) sker i det län där ombudet är eller bort vara registrerat. Konkursbon (jfr avsnitt 12.2) momsregistreras i det län där konkursgäldenären var registrerad.⁸⁴

4.2 "Förtida" registrering p.g.a. särskilda skäl

Eftersom skattskyldigheten till moms i princip uppkommer först "när den första borsten säljs", skulle Svea inte ha möjlighet till avdrag för ingående moms avseende förvärv som måste göras under startskedet av binderiet, dvs. innan någon försäljning kan påbörjas. Av denna anledning stadgas i momslagen att registrering kan beslutas av skattemyndigheten även om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor. Förutsättningen är att s.k. "särskilda skäl" föreligger. Detta motsvaras av vad som gällde i det gamla systemet och brukar kallas "registrering under ett uppbyggnadsskede".⁸⁵ Beslutar skattemyndigheten sålunda om registrering på grund av "särskilda skäl" fattas i konsekvens härmed också beslut om att skattskyldighet föreligger innan verksamheten påbörjats.⁸⁶ Svea kontaktar alltså skattemyndigheten i länet och anmäler att hon skall starta ett borstbinderi, att hon inte kommer att ha någon försäljning förrän alla maskiner är på plats etc. Hon får då normalt sett en registrering under uppbyggnadsskede, och erhåller då omgående möjligheten att i en momsdeklaration begära tillbaka den ingående moms (inköpsmoms) som belöper på förvärven för att starta verksamheten.⁸⁷ Se även vad som sägs i avsnitt 8.2 bl.a. om momsregistrering och bolagsbildning.

5. Sam

Vad ovan i kapitl
skyldighet, avdrag
bild.

(Inköp)

X _____

Yrkesmässig

- varaktighet
- självständigt
- vinstsyfte

Sveas borstbinderi
näringsverksamhet,
Svea självständigt
Därmed är verksam
Svea säljer (omsätt
kommer skattskyldi
mer avdragsrätt för
samheten. Om möjl
verksamheten påbö
200 000 kronor pe

omsättning per år, redovisar hon momsen i sin allmänna självdeklaration i stället för i en särskild momsdeklaration. Jag utgår ifrån att Svea är särskilt registrerad till moms och att hon redovisar momsen varannan månad (*två-månadersredovisning*), dvs. enligt huvudregeln. Vidare utgår jag ifrån att hon är registrerad för den s.k. *faktureringsmetoden*.

Svea skall, enligt allmänna regler, utfärda en faktura så snart som möjligt efter varje omsättning. Eftersom hon är verksam inom detaljhandeln, behöver hon inte specificera momsen i fakturorna; vanliga kassakvitton utan momsspecifikation är alltså tillräckliga. För Sveas momsskyldiga kunder gäller att de – för att få tillbaka momsen från staten – särskilt får be om "momsbärande fakturor" när de handlar för 200 kronor eller mera.

När Svea, t.ex. den 2 februari, till en kund överlämnar en vara mot betalning sker en (leverans) omsättning i verksamheten. Eftersom verksamheten är yrkesmässig och varorna momspliktiga, inträder samma dag skattskyldighet för affärshändelsen i fråga, vilket bl.a. medför att den skattesats som gällde då skall tillämpas.

Faktura (läs: kassakvitto) utfärdas i Sveas fall – normalt sett – direkt i samband med att kunden tar emot varan "över disken". Enligt god redovisningssed skall affärshändelsen typiskt sett bokföras så snart efter det att fakturan utfärdats som möjligt. I exemplet uppkommer således bokföringskyldighet i redovisningsperioden januari-februari för försäljningen den 2 februari. Utgående moms avseende bl.a. denna affärshändelse skall redovisas i januari-februari-deklarationen.

För förvärv till verksamheten uppkommer avdragsrätt (också i enlighet med god redovisningssed) i samband med att en "momsbärande faktura" mottagits för levererade varor eller tillgodogjorda tjänster. Ingående moms avseende t.ex. inköpta och mottagna varor, för vilka fakturor mottagits under januari eller februari, får redovisas i januari-februari-deklarationen. Om leverantören av en momspliktig vara inte är momsskyldig, utan t.ex. en vanlig privatperson, kan Svea göra s.k. fiktivt avdrag för ingående moms – vilket däremot inte kan ske för förvärv av tjänster.

Om Sveas utgående moms överstiger den ingående för perioden januari-februari, skall hon redovisa (deklarera) detta och inbetala mellanskillnaden till staten senast den 5 april. Blir januari-februari-deklarationen i stället "negativ" (ingående moms överstiger utgående) kan hon begära tillbaka detta belopp från staten så snart som möjligt efter periodens slut, dvs. redan i början av mars månad.

Observera att bilden ovan är stiliserad, och endast avser att ge en översikt av de olika begrepp som används och i vilket förhållande de står till varandra. För en närmare studie av t.ex. tidsfristen för fakturering och bokföring av affärshändelse hänvisas till de olika avsnitten.

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 nätutrustning 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 (äldreomsorg, 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 (skatteplik)

Jordbruksarrende, avverl jord, sten eller annan natur i hotell e.d.; campingverksamhet; förvaringsboxar, mark för djur; frivillig hetsförvaltning/-skötsel.

Kultur- och nöjesområdet ansetts kulturpolitiskt mot inslag bedömts marginella pliktiga (tjänster); även rätt till film, videogram e oavsett om rättigheten o

Galleriverksamhet, äv medling är momspliktig

Konsulter i vidsträckt me etc). Även bankers etc r kasso.

Gods-/personbefordran, i

Skönhetsvård och friskvå pater och fotvårdsspecial

Utbildning i samband me ”systemförsäljning”) är n studier. Konsulttjänster av konferenser är momsplik tillhandahåller en utbildr

Uthyrning av arbetskraft: näringen samt veterinärt hållning 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 minns 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 *överlåtelse*, dels avtal om *upplåtelse*. 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 momsbesl
aldrig fråga om
ställe som ägar
att något avtal
ren, det är fråg
pliktelser. Vid l
aktuell (jfr avsr

Fastigheter och varor
Fastigheter och v
föremål i förevar
men som ändå "n
inte är materiell
objekt för att gö

För föremålen
"finns" på så vis
mätas eller räkn
konstituerar hur
som utgör varor

Tjänster

Objekten därem
endast som instit
finns endast gen
kraft". Exempel

Fastighet, vara
momslagen, utar
andra begrepp. F
liga motsvarighe
tivist som föremål
som sådana först
räcker inte med a
eller fastighet, ut
företag. För var
problem vid en v
lagen emanerar u
kan nämligen m
beskattning av c
gäller också alltjä

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 överlätas 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 de otal variationer på tjänster som kan hänföras till

kategori I – så många varianter av olika slag och hålla oändligt många för momsbeskattning.

Notera att i fråga om immateriella rättigheter anses utgöra en tjänst om den är snarare från immateriella rättigheter. Utfärdandet av en immateriell rättighet skapas, men den kan överlätas (6.2.4).

Att en sådan ny tjänst försäljningsområdet sätter att den kan utgöras med immaterialrätten till tjänsten”; objektet är ”nya” tjänster av denna typ.

Köparen av en tjänst kan överlåta densamma till en annan person.

En ny tjänst kan utgöras av en mässig verksamhet som består i att utföra tjänsten och inträffa samtidigt. Att en tjänst utgår – indikeras av att den utgår, option etc. En tjänst utgående av en tjänst skulle torde snarast brytas ut ur en tjänst (6.2.3, 6.2.4 och 6.2.5) och kan förekomma.

V. ”Ideella andelar”

Med en ideell andel av en förmögenhetsmarknad eller objekt. En ideell andel, eftersom andelen inte kan överlätas.

Tillhandahålla

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 såsom tillhandat som inte kan a da tillhandahå köparen, till sl s.k. fiktivt mor tig (jfr avsnitt

Ett annat fa eller tjänst kar tyger som skicl mer åt företage väsentlig del av exemplet om k varor när de få Skraddaren de som det utländ del av material tjänsteprestatic om det utländs momsskyldighe momsdebiterin flygbolag. Där utländska föret hus (jfr även av

6.2.2 Fastigt

Av lagen följer re, i stort sett b jordabalkens re

Fastighet enligt jo Fast egendom (t.ex. även vatte förs in i ett fast

De föremål s beståndsdelar a hör till fastigh hetstillbehör, by

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 uppehållsplatser 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 att fastighetsförmedling ligger även när presäljare och köpare.

Tjänst avseende fastighet

Under I i avsnitt 6.2.1.1 utom uthyrning –

Överlåtelse eller upplåtelse

Beträffande tjänster rättheter till fastighet undantag från momshand skall ske i sådant hand avser man att så lokaluthyrning omfattas

Undantaget från skatt sakliga innebörd (jfr ställer fastigheten eller Gränsdragningen mellan fastighet fanns redan lagring eller förvaring förvaring var med vid uthyrning av lagerlokaler varor däremot inte räknas av fastighet. Departementet princip bör bestå. Därmed särskilda fall (jfr vad i såsom vid upplåtelse av departementschefen och momsfri upplåtelse som skattefri upplåtelse upplät rätten att på fastighet och förutsatte att han affischeringen eller skydd ett generellt skattesystem Genom en uttömmande

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 jämförlik 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 krävs 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.

Självständig

En sceninforma
scenogra
konstnä
individu
skydd k
plikt. O
filmen ä
med fler
följer av
varför ut
utnyttja
skall fak
uppdrag
och de a
kan de g
fritt. Det
nämligen
I föreva
skattemy
grafens p
rättsligt s
prövning
torde inte
om uppd
kan förfo

b) Överlåtel
gen och son
momsplikt.

Till skillnad
verk under
när själva e
själv som sä

Om kons
dvs. själva e
de punkt. E
upplåter elle
rätten att m
låtelser eller

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 läns museerna 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 yrkes tjänsten (jfr avsnitt 6.2.3) i Sverige. I den paragrafen om momsregistrering antogs att ett amatöraffekt skulle kunna spela ett par roller. Det står för lagets allmänhet och tar det lagets för deras del som att proffslag gör en tjänst endast några dagar i momssystemet på strerade sig här. I allt opraktiskt. I heterna torde det det utländska su tillräckligt att a moms på alla kos se i Sverige (hot gående skatt på l

Angående försäljning av verk och museer,

Avslutningsvis kan detaljhandeln – inte 3.2) inom kultur- och band med represent avdragsrättens skull laget är 200 kronor

Se särskilt i kapitlet om erlägg till servisen den lägre momssatsen

6.2.4 Konsult/fin

Som framgår under momsplikt för tjänst

- 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 anslutet till Sveriges riksidsrottsförbund 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

organisai
las mella
tion inke

För pe
rat unda
av sådan
ningen a
samband
vis undg
ningarna
som trar
besörjer
de tillha
Det kan
myndigh
själva d
tryckeri,
framstäl
ställning
den förr
etc på er
skall gäl

Införi

medan c
Ackvisit
innebär
låts.

Även
tas från
periodis
framstäl
samban
Detsam
ning.²²⁰

Program

Utgivni
skyldig

Bestämmelsen syftar till att undvika att teaterföretag, idrottsföreningar, 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 teatrar, 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 Vård²²⁶

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. ti
al
er
2. b
n
3. ti
i

Om de
nämnd

Und:
sjukhu
efter så
Skattef
som pe
läggnit
hotell-
sådana
m.m. l
fortsät

Enli
och sj
in och

Äve
punkt
rad: l
logop
terske
ner²²⁹

från l
till v
säljni
ögon
uttala
försäl
ögon
även
och p

medför det faktum att för sådana juridiska personer som inkomstskattemässigt endast skall ha en förvärvskälla (juridiska personer utom dödsbon) kommer yrkesmässighetsbegreppet enligt momslagen även att innefatta *kapitalintäkter*, 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 inkomstlaget 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 inkomstlagen 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 pen-
la eller immateriell
da föreligger yrkes-
fråga om inkomst
komstslaget tjänst
mer oftast inte nå
det är fråga om ic
för upplåtelse av u

Beträffande rätt
person bli yrkesm
förutsatt att vederl
ägt handelsbolag,
och rättigheten sku
samheten i företag
Skattskyldighet till
tillverkande "fami
struktion, trots att
tet. Detta eftersom
kan bli fråga om
komsten än må var
verksamhet. I avsn
fastigheter, t.ex. en
momsbeskattning,

I övrigt föreligger
näring i största allm
Sveas borstbinderi
självständighet gen
yrkesmässigheten. S
uppdragsgivare, nä
anses bedriva sin v

Om företagaren
stället för näringsve
yrkesmässighet enli
helhetsbedömning a
hänsyn tas inte end
till omständigheter

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.³¹⁰

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
hyrning
tion vid
geuthyr
torde då
nom" för
bostadsr
sålunda
en linje
garagep
strering
vederbö
vore en
enligt va
synpunkt

Med *allmän*
som erkän
byggnadsl
regeringer
ställas me

Enkla bolag

Ett s.k. *en*
meningen
heter, iklä
eller flera
samverkan
samt. Det
(s.k. "tips
avsnitt 8.4

Av mor
skyldig i
sammanh
ägande av
frivilligt i
detta avsr
bolag från
om samve
Oavsett c

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 r
1990/91 och
nämnda årssk

Statliga och kon

Exempelvis ko
myndighet an
skyldighet. Så
anförtrosts ak
Bilprovning o
och Svenska E
lag har anför
heter i regerin
dets förslag at
begrepp som
vanliga regler
bolag, exempe
sin verksamhe

Verksamhet
som yrkesmä
tillgodose sta
intressen konl

6.3.2.3 Viss finan

Den som i en
avfallsprodukt
säljning i prin
6.3.3).³⁴⁰

För vissa fa
yrkesmässigh
inte sker i bu
följande situa

1. När ett
övertag
2. När ett
återtag

En annan situation kan vara att X, av praktiska skäl, måste ta ut av Ys olja, t.ex. från en annan cistern inom depån. Detta beroende på hur avtappningssystemen inom depån är arrangerade. Avsikten med förfarandet är att underlätta den administrativa och praktiska hanteringen vid avtappning av olja ur cisternerna i depån. Det är alltså inte heller i detta fall fråga om att X skall få en bättre produkt eller någon annan fördel genom förfarandet – det är samma slags olja i cisternerna. I detta fall "justeras" uttaget av olja också genom en bokföringsmässig clearing på så vis att Y ur X inlagrade olja "tilldelas" en 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 momsens en gång i måna mellan Y och X bolaget torde va sett. En annan o var "on line" m Den praktiskt s mässig omsättni konstateras förs taget") vid den har en omsättni sättning mellan heter momsbesk

Dessutom ka leaseback-fall nadsställninga delbart återlä knappast acce gon egentlig a till byggnadss

I linje med gående den ir back-transakt likhet med R transaktioner reella innebör utformning, ir min mening fi skulle ha gällt t.ex. en kortha ha "underkän ligen åstadkon att fråga var o medföra att m uppfattning at momsen.

Ett avgöranc da att det avså

inträde, alltså senast när bl.a. vinstsyfte föreligger. En annan sak är att skattemyndigheten vid registreringen – av praktiska skäl – kan låta viss 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

momsdek
mest prak
krångligt
registrer
samhet so
digheten
den till a
tillbaka
torde gör
hos PRV
Det är o
medföra
under bil
strerades
Lika onö
först reg
bildade al

Ombildning
Överlåtels
bildning
exempel
verksamh

Avveckling
En utförs
eller på e
verksamh
Däremot
en verksa
(jfr avsnit
Beträffa
tion förel
grenar: e
snickaren
bolaget o
erigrenen
utträdet

10. Bilar⁵⁷³

10.1 Allmänt

För att förstå den momsmässiga behandlingen av bilar är det väsentligt att känna till momslagens definition av begreppet personbil.

Med personbil förstås enligt denna lag (momslagen) även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.⁵⁷⁴

Före den 1 januari 1990 var ovan nämnda viktgräns 3 000 kilogram.

I momssammanhang är det viktigt att skilja mellan lastbilar och personbilar i momslagens mening. Ett fordon som är registrerat som personbil i länsstyrelsens bilregister, är personbil även i momssammanhang. Bilregistrets uppgifter bygger i sin tur på bilprovningens klassificering av ett fordon. Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, är lastbilar även enligt momslagen. Det innebär t.ex. att de relativt små, flakförsedda lastbilarna som finns på marknaden, även är lastbilar i momshänseende. Över flaket på dessa bilar monteras ofta kåpor av plast som skydd för lasten. Plastkåporna brukar inte medföra att bilarna anses ha skåpkarosseri. De jämsställs nämligen vanligen med kapell. Det finns dock påkostade överbyggnader, vars fastsättning gör dem mera permanenta. Det kan i dessa fall leda till att bilen anses ha skåpkarosseri. Vid tveksamma fall är det därför lämpligt att kontrollera den aktuella karosserikoden hos bilregistret.

En lastbil som har skåpkarosseri är lastbil även i momssammanhang, förutsatt att dess totalvikt överstiger 3 500 kilogram. I annat fall är det fråga om en personbil momsmässigt.

10.2 Avdra

Lastbilar och bussar
Beträffande lastbil: avdragsrätt fullt ut (leasing), förutsatt att avdragsrätt före 2.1). Beträffande f: dast delvis är hänf: blandad verksamh: moms genom uppd

Personbilar

Momsreglerna för yrkesmässigt säljer januari 1991 – före ran (nedan benämn med annat än nu n

Beträffande inköp för ingående moms angående begränsni s.k. blandad verksar av avdragsförbudet motorcyklar (som r

För inköp eller fö dels med personbefo (momsfritt) får avd leasingavgiften enda används i såväl ut 6.3.4.1).

Ovan sagda innef (momspliktigt) se göra en uppdelni förvärv av bilen (

Som nämnts införde 1991. Tidigare var er porter utförda med

Beträffande c är det av praktiska skäl lämpligt att samtliga tobaksprodukter beskattas efter samma momssats, nämligen den generella.⁶⁶⁵

För tullmyndigheternas vidkommande har det inte ansetts rimligt att för importpartier ålägga dessa att i efterhand kontrollera hur ett visst importparti faktiskt använts. Det torde få accepteras att vissa varor som i realiteten inte ingår i livsmedelsproduktionen får del av momssänkningen. Därför beskattas t.ex. vegetabiliska oljor, som kan användas både som livsmedel och som insatsvara i t.ex. kemisk industri, enligt den lägre momssatsen.⁶⁶⁶

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. I sådana fall försöker säljaren ibland förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget. RSV rekommenderar när det är fråga om försäljning av momspliktig vara och säljaren betingar sig ersättning för emballaget, att denna ersättning skall ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan, varför emballaget träffas av den momssats som gäller för själva varan (ersättningen för emballaget träffas alltså också av momsbeskattningen). Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom. I fråga om ersättning för returemballage bör den momsskyldige tillämpa samma momssats vid återtagande som vid försäljning.⁶⁶⁷

Restaurangtjänster

Serveringstjänster omfattas av den lägre momssatsen.

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal (t.ex. restaurang).⁶⁶⁸

Med serveringsvara förstås även vatten, spritdrycker, vin och starköl. Tobak anses däremot inte utgöra serveringsvara.⁶⁶⁹ Sålunda gäller att restaurangnotornas olika poster utom tobak inte behöver beläggas med moms efter olika momssatser. Allt utom tobak beskattas alltså enligt den lägre momssatsen. Det har inte ansetts innebära några alkoholpolitiska olägenheter att sprit, vin och starköl som serveras på restaurang får omfattas av den lägre momsen.⁶⁷⁰

Även renodla enligt min syn opraktiskt att i personalrestaurad som omsätt invändningar t eftersom perso än folköl.

Entréavgifter m.m.

I avsnitt 6.2.3 r går att entréav ställningar und inte undantas momssatsen. H t.ex. s.k. restau

Om servering, underhållnin inte inräknas avgiften helt kapitel) bör och beskatta

Eventuella dantagen frå omsättning i däremot avg beskattning de momssats

Med särsk jett, nota ell

Hotell och campir

Den lägre mom på personbefor

I avsnitt 6.2. området. Här s uthyrning i hote satsen, avses in

- ²⁴⁴ Jfr 8 § 15) ML.
- ²⁴⁵ Jfr RSV Im 1992:2.
- ²⁴⁶ Jfr RSV Im 1992:2.
- ²⁴⁷ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 192.
- ²⁴⁸ Jfr RSV Im 1992:2.
- ²⁴⁹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 108 och RSV Im 1992:2.
- ²⁵⁰ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 109.
- ²⁵¹ Jfr RSV Im 1992:2.
- ²⁵² Jfr RSV Im 1992:2.
- ²⁵³ Jfr RSVs skrivelse Dnr 38920-92/900.
- ²⁵⁴ Jfr 8 § 2) och punkt 4 av anvisningarna till 8 § ML.
- ²⁵⁵ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 109 och 110.
- ²⁵⁶ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 109 och 111.
- ²⁵⁷ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 192.
- ²⁵⁸ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁵⁹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 110.
- ²⁶⁰ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁶¹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 110.
- ²⁶² Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 110.
- ²⁶³ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁶⁴ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁶⁵ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁶⁶ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁶⁷ Jfr RSV Im 1991:2.
- ²⁶⁸ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 112.
- ²⁶⁹ Jfr Prop. 1990/91:124.
- ²⁷⁰ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 119.
- ²⁷¹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 115.
- ²⁷² Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 114 och 115. Regeringsbeslutet 1975 om undantag från momsplikt för vissa luftkuddefarkoster upphörde att gälla den 1 januari 1991 – jfr punkt 3 i SFS 1990:577.
- ²⁷³ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 118.
- ²⁷⁴ Jfr 8 § 8) ML.
- ²⁷⁵ Jfr RSV Im 1975:9.
- ²⁷⁶ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 117 och 118.
- ²⁷⁷ Jfr 8 § 8) ML och Prop. 1989/90:111 sid. 117 och 118.
- ²⁷⁸ Jfr 8 § 19) ML och Prop. 1989/90:111 sid. 139 och 140.
- ²⁷⁹ Jfr 8 § 17) ML.
- ²⁸⁰ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 120.
- ²⁸¹ Jfr RSVs skrivelse Dnr 28009-91/D29.
- ²⁸² Jfr RSVs skrivelse Dnr 30209-91/D29.
- ²⁸³ Jfr Prop. 1991/92:50 sid. 17.
- ²⁸⁴ Jfr 8 § 18) ML.

punkt 9 av anvisningarna till 8 § ML

ML.

ML och Prop. 1989/90:111 sid. 95.
garna till 2 § ML.

anvisningarna till 8 § ML.

7.

Im 1991:1.

- ²⁸⁵ Jfr Prop. 1978/79:141 sid. 59.
- ²⁸⁶ Jfr Prop. 1973:163 sid. 130 och RSV/FB Im 1984:13 (RÅ 1984 1:41).
- ²⁸⁷ Jfr Prop. 1973:163 sid. 130.
- ²⁸⁸ Jfr Prop. 1973:163 sid. 130, Prop. 1989/90:111 sid. 116 och 117, 8 § 18) ML samt RÅ 1987 ref 152.
- ²⁸⁹ Jfr RSV/FB Im 1984:13 (RÅ 1984 1:41).
- ²⁹⁰ Jfr 8 § 18 ML och Prop. 1989/90:111 sid. 117.
- ²⁹¹ Jfr RÅ 1988 ref 42.
- ²⁹² Jfr 5a § sista stycket sista meningen ML.
- ²⁹³ Jfr 17 § femte stycket sista meningen ML.
- ²⁹⁴ Jfr RSV Im 1984:2.
- ²⁹⁵ Jfr första stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
- ²⁹⁶ Jfr 3 § andra stycket första meningen ML.
- ²⁹⁷ Jfr 1 § 3 mom SIL.
- ²⁹⁸ Jfr 2 § 1 mom tredje, femte och sjätte styckena SIL.
- ²⁹⁹ Jfr 1 § 2 mom SIL.
- ³⁰⁰ Jfr punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL.
- ³⁰¹ Jfr SOU 1975:1 sid. 722 och äv MHL 89 sid. 385.
- ³⁰² Jfr SOU 1975:1 sid. 722.
- ³⁰³ Jfr SOU 1975:1 sid. 723.
- ³⁰⁴ Jfr RSV 563 utg 1.
- ³⁰⁵ Jfr 5 § första och tredje styckena KL.
- ³⁰⁶ Jfr 5 § andra stycket KL och Prop. 1989/90:110 sid. 499.
- ³⁰⁷ Jfr Prop. 1989/90:110 sid. 501.
- ³⁰⁸ Jfr Prop. 1989/90:110 sid. 500.
- ³⁰⁹ Jfr Prop. 1989/90:110 sid. 500, 512 och 513.
- ³¹⁰ Jfr 2 § 7 mom första stycket SIL och Prop. 1989/90:110 sid. 500.
- ³¹¹ Jfr 2 § 7 mom fjärde stycket SIL.
- ³¹² Jfr 3 § första stycket första meningen ML.
- ³¹³ Jfr andra stycket näst sista och sista meningarna punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
- ³¹⁴ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 207.
- ³¹⁵ Jfr 3 § första stycket andra meningen ML.
- ³¹⁶ Jfr tredje stycket första meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
- ³¹⁷ Jfr 3 § sista stycket sista meningen ML.
- ³¹⁸ Jfr fjärde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
- ³¹⁹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 127 och 298.
- ³²⁰ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 208 och 210.
- ³²¹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 209, vari hänvisas till Prop. 1972:5 sid. 311f och Prop. 1975:78 sid. 141ff.
- ³²² Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 209.
- ³²³ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 209 och 210.
- ³²⁴ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 125.
- ³²⁵ Jfr tredje stycke
- ³²⁶ Jfr Prop. 198
- ³²⁷ Jfr 18a § för
- ³²⁸ Jfr Prop. 198
- ³²⁹ Jfr Prop. 198
- ³³⁰ Jfr Prop. 198
- ³³¹ Jfr Prop. 198
- ³³² Jfr Prop. 198
- ³³³ Jfr Prop. 198
- ³³⁴ Jfr 18a § and
- ³³⁵ Jfr punkt 2 i
- ³³⁶ Jfr punkt 3 i
- ³³⁷ Jfr punkt 5 i
- ³³⁸ Jfr Prop. 198
- ³³⁹ Jfr Prop. 198
- ³⁴⁰ Jfr Prop. 197
- ³⁴¹ Jfr femte styc
- ³⁴² Jfr Prop. 197.
- ³⁴³ Jfr Prop. 197.
- ³⁴⁴ Jfr sjätte styck
- ³⁴⁵ Jfr sjunde styc
- ³⁴⁶ Jfr RSV/FB In
- ³⁴⁷ Jfr Prop. 197.
- ³⁴⁸ Jfr Prop. 197.
- 307.
- ³⁴⁹ Jfr Prop. 197.
- ³⁵⁰ Jfr femte styck
- ³⁵¹ Jfr Prop. 198.
- ³⁵² Jfr nionde styc
- ³⁵³ Jfr RSVs skriv
- ³⁵⁴ Jfr femte styck
- 1973:163 sid.
- ³⁵⁵ Jfr sista stycke
- ³⁵⁶ Jfr 7 § 5 mom
- ³⁵⁷ Jfr 2 kap 8 § f
- lagen om själva
- ³⁵⁸ Jfr sjätte styck
- ³⁵⁹ Jfr andra styck
- ³⁶⁰ Jfr andra styck
- ³⁶¹ Jfr 18 § tredje
- ³⁶² Jfr RÅ 1984 1:
- ³⁶³ Jfr första styck
- ³⁶⁴ Jfr anvisningar

- ⁴⁸⁷ Jfr 17 § sjätte stycket ML.
- ⁴⁸⁸ Jfr Nial sid. 78 och 79.
- ⁴⁸⁹ Jfr andra stycket av anvisningarna till 1 § och 2 § andra stycket första meningen ML.
- ⁴⁹⁰ Jfr 2a § första stycket ML.
- ⁴⁹¹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 131.
- ⁴⁹² Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 185.
- ⁴⁹³ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 98.
- ⁴⁹⁴ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 98.
- ⁴⁹⁵ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 99.
- ⁴⁹⁶ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 100.
- ⁴⁹⁷ Jfr RSV/FB Im 1982:1.
- ⁴⁹⁸ 2a § andra stycket ML.
- ⁴⁹⁹ Jfr RSN 1969:56.
- ⁵⁰⁰ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵⁰¹ Jfr 2a § fjärde stycket första meningen ML.
- ⁵⁰² Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 186.
- ⁵⁰³ Jfr 2a § sjunde stycket ML.
- ⁵⁰⁴ Jfr 18 § sista stycket ML och Prop. 1989/90:111 sid. 186.
- ⁵⁰⁵ Jfr 14 § andra meningen ML och Prop. 1989/90:111 sid. 201.
- ⁵⁰⁶ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵⁰⁷ Jfr 2a § tredje stycket ML.
- ⁵⁰⁸ Jfr första stycket av anvisningarna till 2a § ML.
- ⁵⁰⁹ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹⁰ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹¹ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹² Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹³ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 185.
- ⁵¹⁴ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹⁵ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 185.
- ⁵¹⁶ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹⁷ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹⁸ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵¹⁹ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵²⁰ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 185.
- ⁵²¹ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 186.
- ⁵²² Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 186.
- ⁵²³ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 114.
- ⁵²⁴ Jfr 2a § fjärde stycket andra meningen ML.
- ⁵²⁵ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵²⁶ Jfr RSV Im 1982:2.
- ⁵²⁷ Jfr 2a § femte stycket ML.
- ⁵²⁸ Jfr RSV Im 1982:2.

visningarna till 2a § ML och

- ⁵⁷¹ Jfr 11 § återbetalningslagen.
⁵⁷² Jfr RSV/FB Im 1983:25.
⁵⁷³ Kapitlet innebär en uppdatering av mitt eget PM 1990-02-08, som intogs i MHL89, suppl.
⁵⁷⁴ Jfr sjätte stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
⁵⁷⁵ Jfr 18 § första stycket 2 ML.
⁵⁷⁶ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 191 och RSV Im 1991:1.
⁵⁷⁷ Jfr RSV Im 1992:2.
⁵⁷⁸ Jfr andra stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.
⁵⁷⁹ Jfr andra stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML och 18 § andra stycket ML.
⁵⁸⁰ Jfr sjunde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML och 18 § första stycket 2 ML.
⁵⁸¹ Jfr första stycket c punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och samma lagrum tredje stycket andra meningen.
⁵⁸² Jfr 14 § och anvisningarna till samma lagrum ML.
⁵⁸³ Jfr första stycket g punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
⁵⁸⁴ Jfr första stycket c punkt 2 § ML och tredje stycket första meningen samma lagrum.
⁵⁸⁵ Jfr MHL89, suppl sid. 32.
⁵⁸⁶ Jfr sista stycket av anvisningarna till 14 § ML och 5 § USAL.
⁵⁸⁷ Jfr RSV Dt 1992:16 och RSVs skrivelse Dnr 15467-92/900.
⁵⁸⁸ Jfr SFS 1992:492, Prop. 1991/92:129 och RSVs skrivelse Dnr 22543-92/209.
⁵⁸⁹ Jfr 15 § sista stycket ML.
⁵⁹⁰ Jfr RÅ 1989 not 514.
⁵⁹¹ Jfr RSV Im 1981:3.
⁵⁹² Jfr RSV Im 1981:3.
⁵⁹³ Jfr RSV Im 1981:5.
⁵⁹⁴ Jfr RSV Im 1986:3.
⁵⁹⁵ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 212-213.
⁵⁹⁶ Jfr RSV Im 1975:13.
⁵⁹⁷ Jfr RSN 1970:86.
⁵⁹⁸ Jfr RSV Im 1973:1.
⁵⁹⁹ Jfr RSV Im 1973:25.
⁶⁰⁰ Jfr RSV Im 1975:27.
⁶⁰¹ Jfr RSV Im 1973:29.
⁶⁰² Jfr 13 § första stycket BFL.
⁶⁰³ Jfr första stycket e punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och Prop. 1989/90:110 sid. 502.
⁶⁰⁴ Jfr Prop. 1978/79:141 sid. 65.
⁶⁰⁵ Jfr tredje stycket a punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL.
⁶⁰⁶ Jfr Prop. 1989/90:111 sid. 212 och Prop. 1989/90:110 sid. 502.

och RSN 1969:76.

op. 1990/91:72 sid. 7.
p. 1990/91:72 sid. 7 och 10.
2 sid. 7.

- Cirkusföreställning 100
 Civildödsfallsmaterial 79
 Clown 101
 Corporate finance-verksamhet 108
 Courtagavgift 108
- Danstillställning 102
 Datorprogram 96
 Deklaration av moms 44
 Del av fastighet 82
 Delrätt 64
 – till föremål 68
 Delägarbeskattning 208
 Dentaltekniska produkter och tjänster 119
 Diligenstrafik, Posten 109
 Direktutförelse av vara av speditör eller fraktförare 223
 Diskontering, kundväxel 37
 Dispositionsrätt 64, 68
 Distansköp 164
 Djurskötsel 90
 Doktorsavhandling 114
 Dokumentationsskyldighet 29
 Drift- och skötselinstruktion 66
 Driftbidrag 182
 Driftbyggnad 266
 Driftkostnad, personbil 206
 Driving-range 94
 Dränering 65, 260
 Dröjningsavgift 46
 Dröjningsränta 187
 Dubbelbeskattningsavtal 24
 Dubbning 101
 Dödsbo 194
 Dödsbodeläggare 194
 Dörrautomatik, leverans och inmontering 261
- Effekt- och musikanläggning 101
 Efterkrav 163
 Eftersläpande fakturor 43, 47
 Egen bil i tjänsten 259
- Ekonomibyggnad till jordbruk 79
 Ekonomisk förening 207
 Ekonomisk rådgivning 104
 Ekonomiska tjänster 67
 – import 242
 – åt utländsk uppdragsgivare 227
 Elektricitet 82
 Elektrisk kraft 23, 58
 Element till värmeledning 79
 Elinstallation 261
 Emballage 284
 Energiskatt 36
 Engångsersättning för allframtidsupplåtelse 88, 138
 Enkelt bolag 145, 214
 – momsregistrering 51
 Enkelt skuldebrev 107
 Enmansredovisning 146
 Enmånadersredovisning 46
 Ensamtal 69
 – till försäljningsområde 70
 Enskild firma 50, 207
 Enskilt vårdhem 115
 Entréavgift
 – ”konsert” på restaurang 130
 – reducerad moms? 285
 – upplåtelse av spelokal 130
 Entreprenadbegreppet 261
 Enumerationsprincip 23
 Estrad 79
 Exempel
 – 1: export 248
 – 1.1: ”införselliknande” fiktiv moms 249
 – 2: import och restitution etc 250
 – arbeten på anläggning 267
 – artistisk/konstnärlig verksamhet kontra reklam 99
 – fotografisk bild i bok 98
 – självständigt verk kontra gemensam upphovsrätt 97
 – utbildning kontra handledning av personal 126
- utbildning kontra information 126
 Export, huvudregel 220
 Exportbegreppet
 – utvidgning för tjänster
 – utvidgning vid varulevera
 Extern representation 201
- F-skattesedel 45
 – handelsbolag 51
 Fabrikslokal 79
 Faktura 35
 – utställd i utländsk valuta
 Faktureringsavgift 187
 Faktureringsmetod 41
 Faktureringskyldighet 17
 – när? 35
 – undantag 34
 Fartyg 90, 129
 Fartygsanmälan 226
 Fartygsmodell 98
 Fast avbalkning 79
 Fast driftställe 24
 Fastighet 23
 – eller vara? 80
 – enligt jordabalken 77
 – enligt momslagen 79
 – gåva till byggmästare 26
 – lagertillgång i byggnadsverksamhet? 264
 – momsmässig definition 6
 – rättighet till 82
 – underordnat led i annat tillhållande 94
 Fastighets- och markvärdering
 Fastighetsboken 68
 Fastighetsförmedling 81
 Fastighetsförvaltning 91
 Fastighetshandlare, uttagsbesättning: egen byggnation 26
 Fastighetsmäklare 67
 Fastighetsregister 77
 Fastighetsskötsel 91

- Ålderdomshem 120
Återbetalning av moms 17, 44
Återbäring 38
Återföring av momsavdrag 195
– till följd av export 233
Återförsäkringsverksamhet 105
Återförsäljning, personbilar och motorcyklar 205, 255
Återgång av försäljning 279
Återtagandeförbehåll 44
- Ädelmetall 32
Äganderätten 64
Äkta bostadsföretag 144
Äkta koncern 212
– alternativ regel till frivilligt inträde 85
Äkthetsintyg och värderingsintyg, museum 102
Äldreomsorg 120
Ändring 65
– bygg 260
- Öl 201
Övergångsbestämmelser 32
– offentlig verksamhet 150
Överlåtelse 62
– av entreprenadverksamhet 274
– av fastighet 80
– av fastighet, vara eller tjänst 72
– av rättighet till fastighet 81
– av verksamhet eller del därav 131
– av verksamhet och avdrag för fiktiv moms 133
Överskjutande ingående moms
– förtidsåterbetalning 45
– gottskrivning 45
Överstyrelsen för Civil Beredskap 184
Översättningstjänster 104
– export 227
– import 242
Övervärtringseffekten 13, 15