

36 Överlåtelse av vissa tillgångar

36.1 Allmänt

3 kap. 24 § ML

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § 1 st. ML om inte annat angivits i kapitlet. Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som inte medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en undantagsregel fanns. Denna undantagsregel finns i 3 kap. 24 § ML.

I sjätte direktivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B.c.

36.2 Skattefrihetens omfattning

3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML av ingående moms när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

Annat än omsättningstillgångar

Undantaget är begränsat till omsättning av andra tillgångar än omsättningstillgångar. Härmed avses inte endast inventarier, material och avfallsprodukter utan också olika rättigheter till varor, goodwill m.m. (se prop. 1993/94:99 s. 157-158).

Ändrad karaktär

I en skrivelse 1995-09-08, dnr 4115-95/901, till Försvarets materielverk (FMV) har RSV ansett att en tillgång kan ändra karaktär till omsättningstillgång. Till stöd för detta hänvisar RSV till prop. 1993/94:99 s. 159 där det sägs att så länge varan behåller sin karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska moms inte tas ut. RSV ansåg att FMV:s försäljning av överskottsmateriel, som vid förvärvet i redovisningshänseende ansetts som anläggningstillgångar, vid försäljning i en utåtriktad verksamhet ändrade karaktär och att skatteplikt förelåg för omsättningen.

Ej avdrags- eller återbetalningsrätt

En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är att någon avdragsrätt eller återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärvet inte har förelegat. Bestämelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller vårdtjänster, överlåter ett till den verksamheten anskaffat inventarium.

När ett företag, som inte haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se avsnitt 37).

Staten har inte någon avdragsrätt för moms enligt 8 kap. 8 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär.

I ML undantas från skatteplikt omsättning av vissa tjänster vilka beskattades enligt GML. Detta kan medföra att rätt till avdrag förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång.

Förvärv som tidigare medförde rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt

Från och med den 1 november 1995 upphörde reglerna om rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt. Företag som i princip har rätt till avdrag för eller återbetalning av moms kompenseras således inte längre för den moms som belastar en tillgång som förvärvas från någon som inte är skattskyldig enligt ML. I prop. 1994/95:202 s. 43 uttalar departementschefen att omsättning av inventarier förvärvade på sådant sätt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Detta innebär att nämnda undantag ska tillämpas vid försäljning av en sådan anläggningstillgång även i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Vinstmarginalbeskattad tillgång

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om vinstmarginalbeskattning saknar köparen avdragsrätt. Överlåtelse av vinstmarginalbeskattad tillgång som anskaffats för stadigvarande bruk i verksamheten ska bedömas på samma sätt som ovan sagts avseende försäljning av tillgång som vid förvärvet inte längre medför rätt till s.k. fiktivt avdrag. Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML ska därför tillämpas vid försäljning av en sådan anläggningstillgång även i

en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

**3 kap. 24 § 1 st.
2 p. ML
Uttagsbeskattad
tillgång**

Undantag från skatteplikt gäller vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

**3 kap. 24 § 2 st.
ML
Förbruknings-
material**

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt förelegat eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t.ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför inte skattskyldighet.

36.3 Inskränkningar i skattefriheten

**3 kap. 24 § 1 st.
1 p. ML
Tillgång tillförd
betydande värde**

Har en tillgång tillförts betydande värde innebär detta att omsättning av tillgången inte undantas från skatteplikt. Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt förelegat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket ”mera betydande förvärv” av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (se prop. 1993/94:99 s. 159).

Överlåtelse av verksamhet

När verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överlåts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 (ej överklagat) ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer.

Jämkningsreglerna

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdragsrätt till någon del uppkommit inom korrigeringsperioden (jfr 8 a kap. ML), ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men hänförs till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

36.4 Ej undantaget från skatteplikt

**3 kap. 24 § 3 st. ML
Försäkringsföretag**

I samband med skadereglering förekommer att försäkringsföretag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2). Enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML undantas inte ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången från skatteplikt.

Finansieringsföretag

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas enligt 3 kap. 24 § ML inte från skatteplikt finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång.

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad moms om återtagandet skett från någon som haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML (se avsnitt 15.2.8). Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML inte undantagen från skatteplikt.

Har återtagandet skett från någon som inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. I detta senare fall kan finansieringsföretaget dock tillämpa reglerna om

vinstmarginalbeskattning (VMB) vid försäljning av varan (se avsnitt 34).

Fartyg och luftfartyg

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg. Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt (se prop. 1993/94:225 s. 24-25). För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt är därför vid en försäljning eller ett uttag omsättningen skattepliktig, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML.