

7 Omsättning

7.1 Allmänt

2 kap. 1 § ML

Med omsättning enligt ML förstås

- att vara överlåts mot ersättning
- att tjänst utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning
- att vara eller tjänst uttas.

Omsättningsbegreppet har fr.o.m. den 1 juli 1994 fått en delvis annan innebörd. Emellertid bygger begreppet fortfarande på principen om prestation och motprestation. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet *mot ersättning*. Bidrag i olika former faller av det skälet utanför ML:s tillämpningsområde, se vidare avsnitt 7.4. Bytesavtal jämställs dock i detta avseende med andra överlåtelseavtal mot ersättning eftersom ersättning då utgår i form av en bytesvara eller bytestjänst (s.k. bartering). Det kan här framhållas att redovisning av momsen ska göras enligt ML:s bestämmelser även i fråga om bartering.

EG-rätt

Reglerna om omsättning motsvarar artikel 2 respektive artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet. I artikel 2 anges att moms ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. Artikel 5 behandlar leverans av varor och artikel 6 tillhandahållande av tjänster. Artikel 2 respektive artiklarna 5 och 6 har under årens lopp varit föremål för prövning i bl.a. EG-domarna 102/86, Apple & Pear, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-16/93, Tolsma, C-215/94 Jürgen Mohr, C-258/95, Julius Fillibeck, C-384/95, Landboden-Agrardienst, C-172/96, First National Bank of Chicago samt C-260/98, Grekland m.fl. Under det senaste året har tolkning av nämnda artiklar förekommit i bl.a. domarna C-108/99, Cantor Fitzgerald International (CFI), C-409/98, Mirror Group och C-326/99, Stichting Goed Wonen.

7.2 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås att vara överlåts mot ersättning. För att omsättning ska anses föreligga krävs inte nödvändigtvis

leverans eller därmed jämförlig åtgärd vilket däremot var fallet före den 1 juli 1994. Omsättning föreligger redan genom att ett avtal om äganderättsövergång fullföljs. Emellertid krävs enligt 1 kap. 3 § ML, för att skattskyldigheten ska inträda, att leverans ägt rum eller att betalning dessförinnan har erhållits. Bestämmelserna i 2 kap. ML reglerar således *vad* som ska beskattas, medan bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar när beskattning ska ske. Se avsnitt 4.5 angående skattskyldighetens inträde.

När det gäller omsättning av en vara är det således överlåtelsen som sådan som beskattas. En nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommit till stånd. Om det är fråga om en överlåtelse eller inte måste enligt prop. 1993/94:99 s. 135 avgöras enligt de civilrättsliga reglerna.

Äganderättens övergång

Svensk lagstiftning saknar generella regler om vad som avses med äganderätt. Man brukar dela in rättigheter till en vara i antingen äganderätt, panträtt eller nyttjanderätt. Äganderätten kan emellertid definieras endast negativt, dvs. äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått. Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningsköp i enlighet med konsumentkreditlagen (1992:830), där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir. En annan väsentlig begränsning i äganderätten kan följa av att förvärvaren inte försäkrat sig om ett sakrättsligt skydd vid förvärvet av varan. Så kan vara fallet om han t.ex. låtit varan kvarstanna hos säljaren och därigenom inte fått varan i sin besittning. Det s.k. traditionskravet är inte uppfyllt. Begränsningen i köparens äganderätt består i ett sådant fall i att han inte har separationsrätt till varan vid exempelvis konkurs hos säljaren. Om å andra sidan köparen försätts i konkurs så ingår varor som han enligt avtal är ägare till, i hans konkursbo även om de inte traderats till honom.

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen således över varan med äganderätt, om än i vissa fall begränsad, och omsättning enligt 2 kap. ML får anses föreligga. Omsättning bör däremot ifrågasättas om ett överlåtelseavtal ingås med sådant innehåll att det är uppenbart att köparen inte förfogar över egendomen som ägare. Exempel på sådana omständigheter kan vara att han saknar rätt att överlåta, hyra ut, upplåta panträtt i, förflytta eller låta rätten till egendomen övergå till annan genom arv eller testamente.

”Inbyten”/köp och försäljning

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. I de fall en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får dock den

ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garantivillkor anses den ursprungliga försäljningen ha återgått. Se vidare i avsnitt 12.9.

Förlust av kontanta medel

Det förekommer att företagare genom stöld eller förskingring förlorar de kontanta medel som uppburits för tillhandahållna varor eller tjänster. Denna förlust påverkar dock inte den moms som ska redovisas för omsättningarna. Detta gäller oavsett om förlusten är att anse som drifts- eller kapitalförlust vid inkomsttaxeringen.

Försäkringsersättning

En skattskyldig som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som uppstår ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa moms på försäkringsersättningen. Detta gäller även försäkringsersättning för t.ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador.

Om skadan har vållats av annan än den skattskyldige själv, och ersättning uppstår från den vållande eller hans försäkringsgivare, är ersättningen inte skattepliktig för den skadelidande. Endast om den skadevållande eller hans försäkringsgivare som ett led i skaderegleringen övertar den skadade egendomen, föreligger en omsättning för vilken skattskyldighet kan uppkomma.

KR-domar Sale and lease back-transaktion

I två domar, 1999-10-19 (mål nr 4854-1998, 4945-1998) och 2000-10-17 (mål nr 6450—6451-1998), medgav KR i Stockholm avdrag för s.k. fiktiv skatt avseende en sale and lease back-transaktion av fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade KR i den förstnämnda domen till rättsfallet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, där EG-domstolen klargjort att med "leverans av varor" avses inte överföringar av äganderätten i enlighet med berörd nationell lag utan all överföring av en vara, som ger den förvärvande parten möjlighet att disponera godset som om han vore ägare till densamma. KR anförde att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknytande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att det köpande bolaget skulle anses som ägare och att överlåtelsen utgjorde omsättning i ML:s mening. Frågan om leverans har skett skulle enligt KR:s mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

Omsättning i flera led

Ett förfarande där kunder köper varor med särskilt medlemskort i butiker i bolaget X och där försäljning först sker till Y och därefter till från Y till kund har av SRN ansetts utgöra två omsättningar av varor, först från X till Y och därefter från Y till kund (förhandsbesked 2001-11-15). Jfr RÅ 1997 not. 180, se vidare avsnitt 7.5.

7.3 Omsättning av tjänst

En tjänst anses omsatt när den tillhandahålls. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster med utsträckning i tiden får anses tillhandahållas successivt.

Byte

En bytestransaktion avseende en tjänst jämställs med köp och tillhandahållande av en tjänst. Se vidare avsnitt 7.2 och 12.9.

Drickspengar

I samband med serveringstjänster tas ofta ut en serveringsavgift. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Enligt RSV:s uppfattning gäller däremot att om kund erlagger "dricks" anses denna dricks som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/20). Se vidare avsnitt 32.1.

Arbetsbeting

Med arbetsbeting avses det fall att köparen beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Före den 1 januari 1996 har arbetsbeting ansetts utgöra omsättning av vara. Fr.o.m. den 1 januari 1996 behandlas arbetsbeting som omsättning av tjänst vilket innebär att bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML om beskattningsland för arbete på lös egendom även omfattar arbetsbeting.

Kuponghäften - rabattkuponger

SRN har i förhandsbesked 1994-06-03 (ej överklagat) uttalat att försäljning av rabattkort i det aktuella fallet var en skattepliktig omsättning av en tjänst. Sökanden skulle sälja rabattkort som berättigade innehavaren till rabatt hos vissa på kortet angivna företag. Nämnden ansåg att rabattkortet var att betrakta som bärare av en rättighet och att överlåtelse av rättigheten enligt ML var att anse som omsättning av en tjänst som inte var undantagen från skatteplikt.

SRN har i förhandsbesked 1996-05-14 (ej överklagat) uttalat att ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. Enligt ansökan såldes häftena till allmänheten för t.ex. 30 kr och innehöll rabattkuponger med ett sammanlagt värde av ca 600 kr. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. De med ansökningen avsedda kupongerna är att anse som bärare av rättigheter, innebärande att innehavaren av en kupong mot avlämnande av denna är berättigad att erhålla viss rabatt - i några fall full prisnedsättning - på varor och tjänster, som de aktuella företagen tillhandahåller. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undan-

tagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Beträffande inlösen av rabattkuponger se avsnitt 12.5. rabatter m.m.

Överlåtelse av utgivningsbevis

SRN har i förhandsbesked uttalat att en överlåtelse av ett utgivningsbevis utgjorde omsättning av en tjänst. Enligt ansökan överlät ett bolag ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, innebärande att ägaren av beviset har rätt att under registrerad titel ge ut en periodisk skrift. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

RR fastställde i dom 2000-04-11 (RÅ 2000 not. 61) förhandsbeskedet.

S.k. lease-lease-back transaktion

SRN har i förhandsbesked 1999-01-19 uttalat i s.k. lease-leaseback transaktion att aktuellt företag inte kan anses omsätta någon tjänst på den grunden att företaget mot vederlag hyr ut vissa lokaler till en amerikansk finansiär (nedan kallad trust). I form av engångsbelopp skulle företaget upplåta lokaler och därefter hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingavgifter. Härvid uppkom en vinst på grund av skillnaden mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna. Syftet med leasingavtalen syntes vara att trustens förvärv i enlighet med avtalen kunde utnyttjas vid inkomstbeskattningen av personer i USA som investerar i trusten.

Först konstaterade SRN att en rad faktorer bör beaktas som talar för att den egentliga innebörden av avtalen är en annan än den som de formellt ger uttryck för. Som företaget själv framhåller kommer det under hela avtalstiden att disponera de aktuella lokalerna på helt oförändrade villkor och något annat synes inte heller vara åsyftat.

SRN fann vidare att den egentliga och åsyftade innebörden av avtalen inte i mervärdesskattehänseende var att anse som upplåtelser av fast egendom. Det förhållandet att två eller flera parter ingår avtal som är ekonomiskt fördelaktiga för dem eller för någon av dem innebär enligt nämndens mening inte att tjänster enbart därigenom kan anses tillhandahållna någon av dem mot vederlag. För att så ska vara fallet krävs därutöver direkta åtaganden av parterna att utföra, överlåta eller på annat sätt tillhandahålla något.

Den omständigheten att avtalets tillkomst medför att t.ex. vissa avdragsregler vid beskattningen kan utnyttjas innebär inte att

avtalet innefattar en överlåtelse eller upplåtelse av någon rättighet i sig i detta hänseende som kan anses tillhandahållen av överlåtaren eller upplåtaren av egendomen.

RR har i dom 2000-11-10 (RÅ 2000 not. 172) funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening och återförvisat ansökan till SRN för prövning av vilken typ av tjänst som tillhandahålls. Företaget har därefter återkallat ansökan om förhandsbesked.

Vinstandelar/förvaltningsarvode från kommanditbolag

I förhandsbesked 1999-10-12 och 2000-05-30 har SRN uttalat att den vinstutdelning ett aktiebolag uppbar genom att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare, inte utgjorde omsättning. RR har i dom 2001-11-16, mål nr 4453-2000, rörande det sistnämnda förhandsbeskedet anslutit sig till SRN:s bedömning och fastställt detta. Se vidare avsnitt 9.3. Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (förhandsbesked 2000-01-17).

Tillhandahållande av s.k. returenheter

Ett företags tillhandahållande av s.k. returenheter (plastlådor och plastpallar) mot erhållande av pant medför inte omsättning av vara eller tjänst mot ersättning enligt SRN:s bedömning i förhandsbesked 2001-12-14 (ej överklagat). Omsättning av tjänst föreligger dock beträffande upplåtelse av returenheterna mot fyllnings- och logistikavgift.

Tilläggsavgift för hyrfilm

KR i Stockholm har i dom 2001-02-01, mål nr 3982—3984-1999, delat underinstansernas bedömning att ersättningarna från hyrestagarna som erläggs när film återlämnas för sent enligt de allmänna hyresvillkoren inte kan anses utgöra en förseningsavgift. Av villkoren framgår inte annat än att ersättningarna utgör ny dygnshyra och att de därmed utgör ersättning för en omsatt tjänst. Domarna har överklagats till RR (mål nr 2232—2234-2001).

7.4 Bidragsfinansierad verksamhet

Det förekommer att betalning till en skattskyldig betecknas som bidrag, anslag eller stöd. Det kan vara fråga om t.ex. driftbidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringstöd eller sponsring. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller viss motprestation gentemot bidragsgivaren eller annan. Bidraget kan i andra fall utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor och utgör då ett s.k. oberoende bidrag.

**Samaktivitets-
bidrag
Reklambidrag**

Beträffande samaktivitetsbidrag och reklambidrag se avsnitt 12.5 rabatter m.m.

Omsättning

Om bidrag/anslag utgått till företagare som i yrkesmässig verksamhet har skattepliktig omsättning av varor eller tjänster eller har rätt till återbetalning gäller det att avgöra om bidraget/anslaget utgör ersättning för en överlåtten vara eller tillhandahållen tjänst. I de fall bidragsmottagaren erhåller bidraget utan att ha överlåtit en vara eller tillhandahållit en tjänst, kan omsättning enligt ML inte anses föreligga. Ett oberoende bidrag föreligger således om bidragsgivaren inte ska erhålla någon motprestation från bidragstagaren.

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är

- att uppdraget är specificerat,
- att utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestationen tillhandahålls på föreskrivet sätt,
- att mottagaren har erhållit ersättningen i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster samt
- att utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m.

RSV har utarbetat en PM 1992-03-13, dnr 18052-92/212, angående ”skattskyldighet enligt lagen om mervärdesskatt för mottagande av bidrag”. RSV har med anledning av två RR-domar, RÅ 2001 ref. 28, rörande inkomstbeskattningen av vissa bidrag från kommun lämnat synpunkter avseende tillämpningen av mervärdesskattereglerna i motsvarande fall (2001-11-20, dnr 11193-01/100). Av skrivelsen framgår att RSV anser att i ett mervärdesskatteperspektiv är den centrala frågan för skatteplikt eller inte huruvida motprestation föreligger från bidragsmottagaren. Den inkomstskattemässiga bedömningen saknar i detta sammanhang i princip betydelse. Likaså saknar det betydelse vilken beteckning parterna givit den ekonomiska transaktionen dem emellan. Den nämnda regeringsrättsdomarna vad avser inkomstskatt påverkar således inte rättsläget vad avser moms. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall.

Litteraturstöd

Litteraturstöd och liknande bidrag som utgår från statliga myndigheter eller institutioner betraktas inte som en del av den skattepliktiga ersättningen, eftersom bidraget normalt inte är förenat med någon överlåtelse av varor eller något tillhandahållande av tjänster till bidragsgivaren. Den omständigheten att bidraget i vissa fall utbetalas endast under förutsättning att mottagaren förbinder sig att tillämpa ett visst högstapris vid försäljning till

allmänheten saknar betydelse i sammanhanget (RSV/FB Im 1981:2).

Filmstöd

Svenska Filminstitutet ger produktions- och distributionsstöd för film. Sådant bidrag anses normalt ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Bidraget ska därför inte räknas in i någon skattepliktig omsättning och begränsar inte heller avdragsrätten för mottagaren.

**Forskningsbidrag
anslag**

Forsknings- och utredningsarbeten finansieras ofta genom bidrag från stat, kommun, stiftelser och andra organisationer. Skattskyldigheten för dessa bidrag måste bedömas 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 ska utföras.

Om mottagaren har att arbeta förutsättningslöst och utan några direktiv bör bidragen inte anses som omsättning i verksamheten. Om däremot bidragsgivaren utövar inflytande över arbetet, exempelvis genom direktivrätt, bör ett uppdragsförhållande anses föreligga och arbetet därmed medföra skattskyldighet. I sådana fall bör direktiven inte vara alltför allmänt hållna utan krav bör ställas på att de specificerar såväl arbetets art, omfattning och i förekommande fall adressat.

Det är inte avgörande från vem initiativet kommer, dvs. om en formell ansökan initierats av den sökande eller bidragsgivaren.

Avgörande är i stället om ett avtal, som är att betrakta som ett försäljningsavtal, kommit till stånd.

**EU-bidrag s.k. Mål
3-projekt**

EU-bidrag som erhålls från Europeiska socialfonden (strukturfonderna) i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 2052/88 och nr 4253/88, har till syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader mellan regionerna inom EU.

SRN har meddelat förhandsbesked 1998-05-15 avseende bidrag som erhållits från Europeiska socialfonden till ett s.k. Mål 3-projekt. Bakgrunden var följande. Sökandebolaget hade initierat ett Mål 3-projekt tillsammans med arbetsförmedlingen. Syftet med projektet var bl.a. att ta tillvara yrkeskunskap hos viss grupp av arbetstagare och inom viss samhällssektor samt eget företagande hos viss ålderskategori. Kostnaderna för projektet täcktes till hälften av bidrag ur Europeiska socialfonden (ESF) och återstående belopp till övervägande del av Arbetsmarknadsverket och en mindre del genom sökandebolagets egen finansiering. Utbetalningarna av ESF-bidrag för projektet

verkställdes av länsarbetsnämnden månadsvis i efterskott för styrkta kostnader. SRN gjorde därvid följande bedömning.

”Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f).

Av det anförda följer att såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för att dessa åtgärder ska komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som ska tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsätts för att en omsättning ska anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kunna kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare - en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågakvarande bidragen - eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte skattskyldigt till mervärdesskatt med anledning av att det uppbär bidragen.”

RSV överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg frågan om bidragen kunde anses utgöra vederlag för någon av sökandebolaget tillhandahållen tjänst. RR anslöt sig genom dom 1999-06-01 (RÅ 1999 ref. 33) till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet i den del det överklagats.

Uppburna anslag

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-27 prövat fråga om dels skattskyldighet för vissa uppburna anslag och medel, dels om rätten till avdrag för ingående moms på anskaffningar som finansieras genom dessa anslag och medel. Sökanden bedrev verksamhet som bestod av information, utbildning, rådgivning, finansiering till små och stora företag samt kontaktförmedling mellan företag. Sökandebolaget bedrev dessutom viss begränsad konsultverksamhet för vilken i regel debiterades en marknadsmässig

avgift eller en avgift motsvarande självkostnaden för uppdragen. SRN ansåg inte att de anslag eller medel som uppbars från ägarna dels från utomstående utgjorde ersättning för någon av sökandebolaget överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. Varken anslagen eller medlen medförde att någon omsättning förelåg varför sökandebolaget inte var skattskyldigt för dessa. Vad gäller rätten till avdrag för ingående moms uttalade SRN att det förhållandet att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcks av anslag m.m. medför inte i sig att mer än en verksamhet ska anses föreligga enligt ML. Inte heller föreligger i övrigt sådana förhållanden som medför att en uppdelning av den ingående momsen ska ske med stöd av 8 kap. 13 § ML. Två av skatterättsnämndens ledamöter var skiljaktiga i fråga om avdragsrätten. RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för moms. RR undanröjde i dom 1999-12-16 (RÅ 1999 not. 282) förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansökningsen i denna del.

RSV:s synpunkter på mottagande av bidrag samt offentlig medfinansiering framgår av en skrivelse 2001-02-28, dnr 2758-01/120. Enligt skrivelsen föreligger ingen omsättning av tjänst vid mottagande av bidrag från strukturfonderna samt offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU. Detta under förutsättning att bidragsgivaren i det enskilda fallet inte har erhållit en motprestation från bidragsmottagaren.

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär för att minska sin mjölkproduktion eller potatisskörd har av EG-domstolen - jfr mål C-215/94, Jürgen Mohr, och C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG - inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst.

Miljöstöd

Miljöstödet, som i grunden är ett EU-bidrag, utbetalas av Jordbruksverket efter ansökan från en jordbrukare. Syftet med stödet är att uppmuntra jordbrukaren till en produktion som leder till biologisk mångfald, att kulturmiljövärden bevaras och förstärks och att miljövänliga produktionsformer i jordbruket ökar i omfattning.

Miljöstödet får anses ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för en tillhandahållen tjänst. Bidraget ska heller inte påverka avdragsrätten för jordbrukaren (se nedan).

Bidrag till bussföretag m.fl.

RSV har besvarat en brevfråga gällande ett bussföretag. Företaget, som bedriver veckoslutstrafik med buss får statsbidrag via Centrala Studiehjälpsnämnden (CSN) för att företaget ska kunna lämna 50 % rabatt till alla studeranden med giltigt CSN-kort. För övriga resenärer gäller fullt pris.

Med hänsyn till att det här är fråga om en rabattform för en viss, förhållandevis stor, kategori, får det anses föreligga ett särskilt marknadspris för just denna kategori. Därför bör uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML inte komma i fråga, varav följer att någon omsättning inte föreligger. Dessutom kan CSN i ett fall som detta inte anses ha kommit i åtnjutande av någon persontransporttjänst. Bidraget ska således inte räknas in i någon skattepliktig ersättning.

Länstrafikföretagen är beroende av bidrag från berörda kommuner för att hålla allmänhetens avgifter så låga som möjligt. Då respektive kommun inte tillgodogör sig någon persontransporttjänst, bör bidragen inte anses utgöra ersättning för skattepliktig omsättning gentemot bidragsgivaren.

**Övriga
förhandsbesked
Statligt anslag**

SRN har 1997-11-17 (ej överklagat) besvarat frågan om omsättning föreligger när myndighet erhåller anslag för att kunna uppfylla vissa funktioner. Nämnden anförde att kravet på omsättning för att det ska föreligga skattskyldighet medför att det från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med "en skattepliktig verksamhet" men som inte kan sägas erhållna till följd av försäljning av varor eller tjänster. SRN ansåg därför att det inte förelåg någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till anslagen uppkommer därför inte.

**Medelinsamling
genom s.k. betal-
samtalstelefon**

En förening utnyttjade betalsamtalstelefon i sin insamlingsverksamhet för att erbjuda medlemmar och andra ett smidigt sätt att lämna sina bidrag. SRN uttalade i förhandsbesked 1996-03-15 (ej överklagat) att eftersom medlemsavgifterna och gåvorna inte utgjorde ersättning för någon av föreningen utförd tjänst medförde de insamlade medlen inte att skattskyldighet uppkom. Det förhållandet att ifrågavarande belopp betalas till föreningen via betalsamtalstelefon medförde inte någon annan bedömning.

Det kan tilläggas att telefonoperatörens ersättning för tillhandahållande av betalsamtalsnummer inte är någon från skatteplikt undantagen omsättning.

**Bidrag för att
täcka portokost-
nader**

Ett utländskt statligt företag - turistbyrå - marknadsför i Sverige ifrågavarande land som turistland. Verksamheten finansieras genom statliga medel. Turistinformation i form av broschyrer etc. tillhandahålls intresserade som gratismaterial. Fråga ställdes om ett system med frivilligt bidrag för att täcka portokostnader skulle innebära att skattskyldighet uppkom. SRN uttalade i förhandsbesked 1997-06-19 (ej överklagat) att vid omsättning av vara är det överlåtelsen som sådan som ska beskattas och en nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommer till stånd (se prop. 1993/94:99 s. 135). Om ett frivilligt

bidrag utgår på sätt som angavs i ärendet är nämnda förutsättning inte uppfylld och någon omsättning föreligger därför inte. Det förhållandet att information om aktuella postavgifter bifogades det utsända materialet medförde inte någon annan bedömning.

Personalservering

En utomstående entreprenör som driver personalservering får kontant ersättning från personalens arbetsgivare. I ett förhandsbesked år 1993 (ej överklagat) ansåg SRN att ersättningen ska anses utgöra vederlag för tillhandahållna serveringstjänster och därför ingå i beskattningsvärdet för serveringstjänsterna hos entreprenören. Detta ska gälla oavsett om ersättningen är avsedd att täcka entreprenörens underskott eller utgår med visst belopp per såld lunchkupon. Se vidare avsnitt 32.4.2.

Bidrag för annonsering m.m.

SRN har i förhandsbesked 2001-05-28 bedömt om bidrag till annonser och olika arrangemang samt bidrag för sponsring av lokal idrottsförening som en företagarförening erhåller från ett fastighetsbolag utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. SRN har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EG-domstolens domar i mål C-16/93, Tolsma, C-172/96, First National Bank of Chicago och 102/86, Apple and Pear Development Council funnit att föreningen inte är skattskyldig för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnaderna för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring. Förhandsbeskedet är överklagat av RSV.

Avdragsrätt

Att någon uppbär ett s.k. oberoende bidrag, i en verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger, medför normalt inte en reduktion av motsvarande ingående moms. Se vidare avsnitt 15.2.11.

7.5 Oljebolagens kontokortsrabatter

Kunder träffar avtal med oljebolag om användning av kontokort (betalkort eller kreditkort). I regel faktureras kunden en gång per månad. I samband med faktureringen avräknas överenskomna rabatter och bonus. Fråga har uppkommit om oljebolaget har rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande momsen mot den utgående momsen, dvs. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får enligt RSV:s uppfattning den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med

äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 1997 not. 180).

Beroende på rabattsystemets utformning kan EG-domen Elida Gibbs bli tillämplig. Se vidare avsnitt 12.5 samt RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

7.6 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter	Engångsavgifter, dvs. elleverantörens debitering av kostnader för framdragning av ledningar till anslutningspunkten, bör anses som det första ledet i kraftleveransen. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt. Leverans anses ske när anslutningen görs.
Transiteringsavgift	Ersättning för upplåtelse av rätt att överföra kraft på ett ledningsnät (transiteringsavgift) är skattepliktig omsättning.
Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift	Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift har närmast anknytning till abonnentens betalningsförsummelse och bör därför inte anses som vederlag för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter bör därmed falla utanför beskattningen utan att för den skull påverka elverkets rätt till avdrag för ingående moms.
Statliga skatter och avgifter	Elverkens skattskyldighet omfattar ersättningen för omsättning av varor och tjänster. I beskattningsunderlaget ingår statliga skatter och avgifter utom moms. Punktskatt som en elköpande företagare kan ha att själv erlægga till statsverket påverkar alltså inte elverkens skattskyldighet. Undantagsvis levererar elverken el om abonnenten själv producerar eller yrkesmässigt distribuerar el. Elverkens skattskyldighet för moms påverkas inte av detta.
Tilläggsavgift, m.m.	<p>Den "ursprungliga" anläggningsavgiften utgör ofta en debitering för kostnader avseende framdragning av ledningar för VA till en förbindelsepunkt mellan det kommunala VA-nätet och berörd fastighet. Detta bör anses som det första ledet i leverans av vatten respektive tillhandahållande av rening av avloppsvatten.</p> <p>När ny-, till- eller ombyggnad sker och nyttan av en befintlig anslutning ökar utgår i enlighet med den s.k. nyttoprincipen en tillkommande anläggningsavgift (tilläggsavgift) enligt fastställd taxa.</p> <p>Alla avgifter för skattepliktig omsättning ingår i beskattningsunderlaget. Därför ska moms utgå även för tilläggsavgift enligt ovan.</p>

7.7 Uttag av varor och tjänster

2 kap. 1 § ML

Bestämmelserna om uttag innebär att privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet ska beskattas. Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML.

Till skillnad mot vid inkomsttaxeringen är uttagsbeskattningen inte direkt kopplad till marknadsvärdet.

7.7.1 Uttag av varor

2 kap. 3 § ML

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan. Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig ingen reducering av uttagsbeskattningen.

Varor som vid förvärvet varit undantagna från beskattning i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML kan, trots att förvärvet inte medfört avdragsrätt eller rätt till återbetalning, bli föremål för uttagsbeskattning.

2 kap. 2 § ML

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

- tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
- överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varorna eller om sådant saknas, tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget, allt förutsatt att nedsättningen av priset inte är marknadsmässigt betingad,
- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tillgodogöra sig en vara 2 kap. 2 § 1 p. ML

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten. Varan kommer då inte längre att utgöra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

Det normala i sådana fall är att varan används privat av den skattskyldige. Som omsättning anses således exempelvis en jordbrukares uttag av produkter från sin verksamhet eller en handlares uttag av varor från sitt lager. Även uttag av varor avsedda

	<p>som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc. eller som bytesvaluta vid byte av varor och tjänster beskattas.</p>
Verksamhet upphör	<p>I samband med att en skattskyldig avvecklar eller överlåter sin verksamhet förekommer det ofta att han för egen del tillgodogör sig tillgångar ur företaget, t.ex. varulager eller inventarier. Även sådana uttag ska beskattas.</p>
Försäljning till underpris 2 kap. 2 § 2 p. ML	<p>Uttagsbeskattning av vara på den grunden att överlåtelse har skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden kommer normalt i fråga endast när det gäller transaktioner mellan parter som är i intressegemenskap. Affärsmässigt betingade prisnedsättningar föranleder inte någon uttagsbeskattning.</p>
Överlåtelse av maskiner till skattemässigt restvärde	<p>I ett förhandsbesked som meddelades 2001-01-15 har ansetts att uttag av varor inte föreligger vid överlåtelse av maskiner till skattemässigt restvärde. SRN gjorde bedömningen att begreppet ”marknadsmässigt betingad” nedsättning av det belopp som tas ut som ersättning ska tolkas mot bakgrund av bl.a. innehållet i artikel 5.6 i sjätte direktivet. Nedsättningen av priset i det aktuella fallet ansågs betingad av affärsmässiga överväganden och därmed förelåg ingen uttagssituation.</p>
Överlåtelse av maskiner och inventarier till underpris	<p>En uttagssituation ansågs inte heller föreligga i ett förhandsbesked 2001-06-28. I det fallet skulle maskiner och inventarier överlåtas i samband med en omstrukturering av verksamheten och även i detta fall gjorde SRN bedömningen att nedsättningen av priset var marknadsmässigt betingad. Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.</p>
Försäljning till anställda	<p>Uttagsbeskattning bör inte ske av den anledning att rabatter lämnas åt anställd personal. Om däremot rabatten är större än vad som konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder kan en uttagssituation uppkomma även vid försäljning till anställda. Detta förutsätter dock att den anställdes ersättning för varan understiger inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden för varan. Om den anställdes ersättning inte understiger dessa värden uppkommer följaktligen ingen uttagssituation. Det torde däremot i ett sådant fall i stället kunna ifrågasättas i vilken omfattning arbetsgivaren ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid försäljning till anställda av vara eller tjänst och som kan anses som rörelsefrämmande. Avdragsrätten bör bedömas med ledning av bestämmelserna i 8 kap. 3 § och 13 § ML. Vad som förstås med affärsmässiga grunder framgår av RSV S 2000:50.</p>
Varuprover	<p>Varuprover och gratisgåvor, som ges som ett led i verksamheten och som således inte är rörelsefrämmande, föranleder inte uttagsbeskattning (prop. 1994/95:57 s. 112-113).</p>

- Representation** Det kan här noteras att uttag av varor för representationsändamål är undantaget från skatteplikt under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (3 kap. 27 § ML).
- Eget bränsle** För jordbruksfastigheter gäller följande beträffande uttag av "eget bränsle". Inköpsvärdet för den råvara som tas ut från egen fastighet till bränsle är normalt försumbart. Inte heller torde något större värde ha tillförts råvaran under innehavstiden av fastigheten. I normalfallet torde bearbetningen av råvaran till bränsle ske av fastighetsägaren själv. Den användning av jordbruksinventarier som sker för denna bearbetning har normalt ringa omfattning.
- I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.
- Överföring av vara
2 kap. 2 § 3 p. ML** Uttag av vara anses föreligga när en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.
- Med verksamhet avses förutom hel verksamhet även del av verksamhet. En verksamhet som innehåller såväl mervärdesskattepliktiga som skattefria tillhandahållanden kan därför sägas inrymma två verksamheter. Jfr 1 kap. 7 § ML.
- Successiv överföring** Om överföring mellan verksamheter sker på så sätt att en vara successivt börjar användas i allt större utsträckning i skattefri verksamhet eller att en överföring inte sker helt och hållet, bör uttagsbeskattning ske först när varan uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten. Emellertid kan innan dess fråga bli om jämkning av ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 a kap. ML. Se avsnitt 23.

7.7.1.1 Bokföring av varuuttag

För enskilda firmor och handelsbolag krävs enligt BFL och JBL att gjorda varuuttag löpande noteras i bokföringen. Som underlag för bokföringen ska finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen har kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas. Jfr RÅ 75 Aa 485.

För fåmansföretag finns motsvarande bestämmelse i 4 kap. 1 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Bestämmelsen innebär att ett fåmansföretag är skyldigt att se till att det finns underlag för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tagit ut från företaget i form av bl.a. varor. Inte heller i detta fall är det tillräckligt med

endast ett påstående om att varuuttagen ingår i redovisade kontanta intäkter.

7.7.2 Uttag av tjänster

2 kap. 5 § ML

När det gäller uttagsbeskattning av tjänster görs fr.o.m. den 1 januari 1995 ingen skillnad på om den uttagna tjänsten normalt omsätts i verksamheten eller inte. Alla skattepliktiga omsättningar av tjänster kan följaktligen bli föremål för uttagsbeskattning. Beträffande s.k. självtjänster se nedan.

Uttagsbeskattningen bygger inte på en jämförelse med marknadsmässiga priser. Den syftar till att ta tillbaka den skatt som tidigare dragits av, se prop. 1994/95:57 s. 118. Om en uttags-situation föreligger sker beskattning med utgångspunkt från bestämmelserna i 7 kap. ML varvid beskattningsunderlaget i normalfallet grundas på kostnaden för att utföra tjänsten.

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

- uttag av tjänster i allmänhet, och
- uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet.

7.7.2.1 Tjänster i allmänhet

2 kap. 5 § 1 p. ML

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten

- åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller
- för annat rörelsefrämmande ändamål.

S.k. självtjänster

Om nedsättningen av priset är marknadsmässigt betingad föreligger inte en uttags-situation. Vidare framgår av prop. 1993/94:99 s. 143 och 1994/95:57 s. 117 att s.k. självtjänster, med undantag för fastighetsområdet, inte ska uttagsbeskattas. Till självtjänster som inte ska beskattas räknas t.ex. det fall när en skattskyldig tillhandahåller en tjänst till annan egen verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet eller inom ramen för ett projekt som är att anse som en del av den verksamhet som bolaget bedriver och som medför skattskyldighet. Jfr RÅ 1999 ref. 33 och förhandsbesked meddelat 2001-03-05 (ej överklagat).

Rörelsefrämmande ändamål

Ett indicium på att *annat rörelsefrämmande ändamål* föreligger kan vara det faktum att en tjänst tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten.

Användande av tillgångar
2 kap. 5 § 2 p. ML

Med uttag av tjänst förstås dessutom att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

- privat ändamål eller
- för annat rörelsefrämmande ändamål.

Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation.

Ringa värde
2 kap. 5 § 2 st. ML

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången varit ringa.

Förhyrda tillgångar

Det är inte bara egendom som utgör tillgång i en verksamhet som kan medföra uttagsbeskattning. Uttrycket *hör till verksamheten* inrymmer också tillgångar som ägs av annan än den skattskyldige t.ex. maskiner som leasats för verksamheten.

Personbil eller motorcykel
2 kap. 5 § 3 p. ML

Vidare förstås med uttag av tjänst att den skattskyldige

- för privat ändamål själv använder, eller
- låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör tillgång i eller har förhyrts för verksamheten.

Uttagsbeskattning ska emellertid inte ske om den skattskyldige inte har haft avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående moms vid förvärvet. Detsamma gäller vid förhyrning av fordonet om inte avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat beträffande hela den ingående momsen. Se avsnitt 15 och 24 angående begränsning av avdragsrätt för personbilar och motorcyklar.

Ringa värde
2 kap. 5 § 2 st. ML

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av fordonet varit ringa.

Uttagsbeskattning avseende nyttjande av personbil eller motorcykel kan komma i fråga bara hos den som är skattskyldig för återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller motorcyklar samt hos den som i yrkesmässig trafik utför persontransporter, transporter av avlidna eller bedriver körkortsutbildning.

7.7.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

2 kap. 7-8 §§ ML

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- egenregiverksamhet och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 150 000 kr.

Egen regi
2 kap. 7 § ML

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 7 § ML kan komma i fråga för den som i sin verksamhet utför byggtjänster på egna fastigheter och dessutom tillhandahåller byggnadsentreprenader åt andra.

Fastighetsförvaltning
2 kap. 8 § ML

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 8 § ML gäller arbeten på fastighet som ägaren använder i en yrkesmässig verksamhet för vilken skattskyldighet eller rätt till återbetalning inte föreligger. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas, se avsnitt 19.