

9 Skattesubjekt

9.1 Allmänt

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala moms till staten. Vad gäller skattskyldigheten för stat och kommun, se vidare avsnitt 8.1.2.4 och 8.2.4. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga.

För vissa juridiska personer gäller speciella regler.

9.2 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Genom registreringen hos Patent- och registreringsverket (PRV) är bolaget slutligen bildat. Under tiden fram till registreringen saknar bolaget rättskapacitet (2 kap. 13 § ABL), dvs. bolaget kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter och det kan heller inte vara part i domstol eller hos annan myndighet.

Bolaget kan dock bli ansvarigt i efterhand för åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 13 § 2 st. ABL stadgas: "När bolaget registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildats". Beslut om bolagets bildande fattas på konstituerande stämma enligt 2 kap. 7 § ABL. Således kan aktiebolaget bli ansvarigt för stiftarens eller styrelsens åtgärder före registreringen. Förutsättningen härför är att åtgärden vidtagits för bolagets räkning och att den följer av stiftelseurkunden eller att förpliktelsen som följer av åtgärden uppkommit först efter bolagets bildande.

Nämnda stadgande i ABL har varit föremål för prövning i KR, Stockholm; dom 1972-06-05 mål nr 6278–6279–1971. Det var här fråga om ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det registrerats enligt ABL. KR fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen.

Ansvarigheten för bolaget uppkommer endast om det registreras hos PRV. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av

bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt ansvariga för förpliktelsen (2 kap. 13 § 2 st. ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett blivande aktiebolag som startar verksamheten redan under bildandet kan bli skattskyldigt för moms.

Ombildning

RR ansåg i RR 1977 Ba 42 som gällde skattskyldighet vid efterbeskattning, att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomsttaxeringen, var skattskyldig till moms för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat momsdeklarationer.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt. Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdeskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler. Se avsnitt 9.10.

Ett antal bolag ingående i samma koncern avsåg att gemensamt bilda ett handelsbolag som skulle utföra vissa tjänster åt koncernbolagen. Bolagen yrkade att handelsbolagets verksamhet, till den del den avsåg interna tjänster inom koncernen, inte skulle föranleda skattskyldighet. Handelsbolaget ansågs emellertid skattskyldigt även för den koncerninterna verksamheten (RSV/FB Im 1985:8).

Angående export av koncerninterna tjänster, se avsnitt 11.3.6.

9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

**6 kap. 1 § ML
Handels- och
kommanditbolag**

Handelsbolag utgör ett särskilt rättssubjekt. Kommanditbolag är ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML. Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret. Kravet på registrering i handelsregistret tillkom den 1 januari 1995. Handelsregistret fanns tidigare vid länsstyrelserna men förs numera av PRV.

Ett handelsbolag torde få rättskapacitet då det av PRV förts in i handelsregistret.

I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen.

Vinstandelar från kommanditbolag

I ett förhandsbesked 1999-10-12 fann SRN att ett aktiebolag inte var skattskyldigt enligt ML då aktiebolagets enda verksamhet skulle bestå i att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare. Aktiebolaget skulle erhålla ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a contobetalningar varje månad. Någon fakturering skulle inte ske från aktiebolaget till kommanditbolaget. SRN fann att aktiebolaget inte kunde anses verksamt i kommanditbolaget i vidare utsträckning än som följde av förpliktelserna enligt kommanditbolagsavtalet. Aktiebolaget skulle således inte i mervärdesskatte hänseende omsätta tjänster varför skattskyldighet inte kunde uppkomma för aktiebolaget.

I ett förhandsbesked 2000-01-17 (ej överklagat) ansåg SRN inte att ett bolag som ingick som komplementär i ett kommanditbolag var skattskyldigt för sina tillhandahållanden gentemot kommanditbolaget. Omständigheterna var de att komplementären var den ende av bolagsmännen i kommanditbolaget som var ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Från kommanditbolaget erhöll komplementären ett förvaltningsarvode. SRN uttalade bl. a. följande:

”Att en komplementär i ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget och sina förvaltningsbefogenheter i enlighet med avtalet mellan bolagsmännen att driva verksamhet med vinstfördelning, deltar i förvaltningen genom eget arbete, eller, då delägaren är en juridisk person, genom arbete utfört av en anställd eller annan såsom representant för den juridiska personen, innebär

normalt inte att han skall anses handla för egen utan för bolagets räkning. Reglerna om handelsbolag utgår för övrigt bl.a. ifrån att bolagsmännen genom egna arbetsinsatser aktivt deltar i bolagets verksamhet. Detta principiella synsätt gäller även den situation som är aktuell i detta ärende, nämligen när endast en av bolagsmännen skall vara ansvarig för förvaltningen av bolagets verksamhet.”

I ett förhandsbesked från SRN 2000-05-30 (överklagat) behandlades frågan om skattskyldighet skulle föreligga för ett antal aktiebolag som var delägare i ett kommanditbolag genom vilket advokatverksamhet skulle bedrivas. Utåt skulle advokatverksamheten bedrivas i kommanditbolaget. Aktiebolagen skulle enligt avtal tillhandahålla advokater till kommanditbolaget. Aktiebolagen och dess ägare skulle inte få bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget. För av varje advokat utfört arbete skulle kommanditbolaget månatligen utbetala ett i förväg bestämt belopp till aktiebolagen. Vad som därefter vid årets slut kunde återstå av resultatet i kommanditbolaget skulle i huvudsak fördelas lika mellan aktiebolagen. SRN fann att ”Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägaravtalet och är en förutsättning för bolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses tillhandahålla kommanditbolaget några tjänster när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för dettas räkning”. SRN fann att skattskyldighet inte förelåg för aktiebolagen. RR fastställde förhandsbeskedet 2001-11-16 (mål nr 4553-2000).

EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. Liksom för handelsbolag gäller att något eget kapital inte krävs och att medlemmarna är solidariskt ansvariga för skulderna. Medlemmarna ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Ändamålet är att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att bedriva egen näringsverksamhet. I det avseendet finns en viss likhet med en ekonomisk förening. En EEIG ska registreras i den stat där den har sitt säte enligt avtalet. Den bildas genom att medlemmarna ingår avtal om bildandet och låter registrering ske. Rättskapacitet erhålls från dagen för

registrering. Närmare uppgifter framgår av Rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

9.4 Enkla bolag

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Numera kan näringsverksamhet utövas även i ett enkelt bolag, vilket tidigare var möjligt endast i undantagsfall (se föregående avsnitt om handelsbolag). Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

6 kap. 2 § ML 23 kap. 3 § SBL Representant- redovisning

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för moms i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare får skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den moms som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt. Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan skattemyndigheten kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg.

Förhandsbesked om flipperspel

I ett förhandsbesked 1995-06-09 ansåg SRN att det förelåg ett enkelt bolag när en lokalinnehavare och en utställare av flipperautomater hade överenskommit att gemensamt bedriva spelverksamhet och dela intäkterna därav. Omsättningen i det enkla bolaget blev undantagen från skatteplikt eftersom flipperspel är att hänföra till sådant lotteri enligt lotterilagen som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML.

I de enskilda fallen måste man med ledning av avtalet avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 6.12.5.

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV berört en fråga om enkelt bolag kan anses föreligga i vissa fall i samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas. Bakgrunden till skrivelsen har varit att vissa avtal mellan parter i spelverksamheten antedaterats, i syfte att nyupprättade avtal skulle förta giltigheten av tidigare upprättade avtal.

RSV konstaterar att en antedatering i sig självfallet saknar betydelse. I den mån det finns skillnader mellan de avtal som har förelegat vid den första tidpunkten och de som upprättats vid en senare tidpunkt, har det varit fråga om olika avtal med olika innehåll.

9.4.1 Konsortier

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggnadsentreprenad. Ett konsortium är vanligtvis av tillfällig natur och de i konsortiet ingående företagen bedriver verksamhet med egen personal och med egen utrustning. Konsortiet saknar oftast tillgångar och skulder och har inte någon personal anställd.

Tidigare uppkom ofta frågan om ett konsortium skulle anses utgöra ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Fr.o.m. den 1 januari 1995 gäller att ett handelsbolag kan föreligga endast om bolaget har förts in i handelsregistret.

Ett konsortium, som inte har förts in i handelsregistret, utgör således ett enkelt bolag. Om ett sådant konsortium har åtagit sig ett uppdrag, t.ex. att uppföra en anläggning, blir vart och ett av de i konsortiet deltagande företagen skattskyldigt för moms för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Ofta svarar ett av de i konsortiet deltagande företagen för konsortiets bokföring och administration. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan skattemyndigheten efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen tills vidare ska svara för redovisning och betalning av moms för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning i 23 kap. 3 § SBL.

9.4.2 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

I ett fiskelag är som regel skepparen skattskyldig för fiskelagets inkomster, eftersom han uppbär inkomsterna av försäljningen samt står för kostnaderna för båtens drift.

Andra former för uppdelning av intäkter och kostnader i ett fiskelag kan dock förekomma. Sålunda har Kammarrätten i Stockholm betraktat skepparen i ett fiskelag såsom skattskyldig endast för sin del av omsättningen i fiskelaget. Fiskelaget betraktas därvid som ett enkelt bolag (dom 1988-10-12, mål nr 631-1987).

Som framgår av avsnitt 9.4 gäller fr.o.m. den 1 januari 1995 att ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. För att ett handelsbolag ska föreligga krävs att bolaget har förts in i handelsregistret. När departementschefen i prop. 1992/93:137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva

även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

Ofta drivs en och samma fiskeverksamhet av två bolag, av vilka det ena sedan gammalt utgjort ett enkelt bolag (fiskelaget) och det andra ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller båten. Ett fiskelag har ofta kort varaktighet eller består av en växlande personkrets. Bl.a. av dessa skäl torde på detta område det enkla bolaget med dess delade betalningsansvar för bolagsmännen utgöra en lämplig företagsform.

Vattenförbund

Vattenförbund har enligt lagen (1976:997) om vattenförbund till uppgift att genom rensning, reglering eller andra vattenvårdande åtgärder främja ett från allmän eller enskild synpunkt ändamålsenligt utnyttjande av vattnet i vattendrag, sjö eller annat vattenområde. Ett vattenförbund är en juridisk person.

Av lagen om vattenförbund framgår bl.a. att de allmänna förvaltningskostnaderna kan täckas av en förbundsavgift som tas ut av medlemmarna och fastställs på förbundsstämma. Kostnaderna för verksamhet eller verksamhetsgren fördelas mellan medlemmarna efter andelstal. Andelstalen bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till vars och ens nytta eller intresse i övrigt av verksamheten eller till den omfattning i vilken han inverkar på vattenförhållandena.

Förbundets intäkter består av förbundsavgifter eller belopp motsvarande på medlemmarna fördelade faktiska kostnader. Dessa intäkter utgör inte sådan omsättning enligt ML för vilken skattskyldighet föreligger.

9.5 Konkursbon

6 kap. 3 § ML

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt efter konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 41.

9.6 Dödsbon

6 kap. 4 § ML

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet.

9.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för moms, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet.

Förmedlaren kan under dessa förutsättningar jämföras med en

återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för sin egen förmedlingsersättning anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående moms på denna ersättning. Den momsen blir i sin tur avdragsgill ingående moms hos förmedlaren. Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus eller återförsäljarrabatt som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. Den som t.ex. i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som beskrivits här.

Oäkta kommissionärsföretag

Bestämmelser om ett annat slags kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Genom en bindande förklaring från RSV (RSN 1969:30.9) fanns tidigare en möjlighet vid dessa s.k. oäkta kommissionärsförhållanden att även i mervärdesskattehänseende låta skattskyldighet för ett kommissionärsföretag övergå till kommittentföretaget. Regeringsrätten har dock i RÅ 1995 not. 16 kommit fram till att den bindande förklaringen inte kan tillämpas fr.o.m. den 1 juli 1994. Det innebär att ML:s allmänna bestämmelser numera gäller vid oäkta kommissionärsförhållanden. Kommissionärsföretaget blir därför skattskyldigt, vilket får till följd att den samordning som tidigare fanns mellan reglerna på mervärdesskatteområdet och inkomstskatteområdet inte längre finns kvar.

Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan numera ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 9.10.

Producentauktioner 6 kap. 8 § ML

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare. Detta gäller vid bl.a. fiskeauktioner och för sådana auktionsföretag som förmedlar försäljning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning. I dessa fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för fiskaren eller odlaren.

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skatt-

skyldighet för den som ombesörjer försäljningen (kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Där framgår att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

Auktionsförrättare

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig till moms, ska moms på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

9.8 Panthavare

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

9.9 Samfällighet

Enligt praxis anses en samfällighetsförening som i enlighet med sitt ändamål bedriver en verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Hittills torde allmänt den bedömningen ha gjorts att den omständigheten att en samfällighet i viss mån uppbär ersättning från utomstående för skattepliktiga tillhandahållanden inte medför någon ändring av yrkesmässigheten för samfällighetens del. Om en samfällighet uppbär ersättning från utomstående kan det däremot bli fråga om skattskyldighet för delägarna, dvs. ett synsätt motsvarande vad som gäller vid fördelning av avdragsrätten för ingående skatt enligt 8 kap. 4 § 1 st 2 p. ML. Yrkesmässigheten får då bedömas för varje delägare, se vidare avsnitt 8.2.1.

Emellertid har SRN i ett förhandsbesked 2000-03-24 funnit skattskyldighet föreligga för en samfällighetsförening för dennas upplåtelse av skogsvägar till andra än delägarna i föreningen. Samfällighetsföreningen har överklagat förhandsbeskedet.

En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet enligt 14 § anläggningslagen (1973:1149).

Vad gäller avdragsrätt, se vidare avsnitt 15.

9.10 Mervärdesskattegrupp

Från den 1 juli 1998 har bestämmelser om gruppregistrering till moms införts i ML (SFS 1998:346). Bestämmelserna finns i 6 a kap. Av övergångsbestämmelserna framgår att en mervärdesskattegrupp inte kan anses bildad före den 1 januari 1999.

En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet till moms. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

RSV har i skrivelse 1998-10-15, dnr 9115-98/900, beskrivit bestämmelserna om gruppregistrering.