

7 Omsättning

7.1 Allmänt

Med omsättning enligt 2 kap. 1 § ML förstås

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

Omsättningsbegreppet bygger på principen om ett rättsligt förhållande avseende prestation och motprestation, ömsesidiga prestationer. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet mot ersättning. Bidrag som inte utgör ersättning och som inte är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten faller av det skälet utanför ML:s tillämpningsområde, se vidare avsnitt 7.4 och 12.2. Bytesavtal jämföras 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 moms ska göras enligt ML:s bestämmelser även i fråga om s.k. bartering.

Även överföring av vara till ett annat EG-land likställs med en omsättning av varan om överföringen görs inom ramen för en yrkesmässig verksamhet inom EG och överföringen ska beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

Vidarefakturerings- eller kostnadsfördelning

RSV har i skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, angivit att ett inköp till t.ex. ett koncernbolag, men där den slutliga användningen avses ske i annat koncernbolag, normalt bör kunna hanteras som inköp och vidareförsäljning, varvid moms tas ut i varje omsättningsled. Särskilt bör observeras regeln i 6 kap. 7 § ML, som innebär att om någon i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten ska vid bedömning av

skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

RSV har i skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120, uttalat att för en eventuell avdragsrätt ska kunna utnyttjas i dessa situationer ska förvärvaren, i exemplet ovan koncernbolaget, med objektiva omständigheter kunna styrka att förvärvet gjorts i syfte att användas för skattepliktiga omsättningar inom ramen för bolagets yrkesmässiga verksamhet.

Sjätte direktivet 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.

Mot ersättning I domen 89/81, Hong Kong Trade, ansåg EG-domstolen att den som stadigvarande tillhandahåller tjänster utan ersättning inte kan betraktas som en skattskyldig person. Domstolen menade att vederlagsfria tjänster inte omfattas inte av momsens tillämpningsområde. Den som tillhandahåller sådana tjänsterna kan i stället jämföras med en slutkonsument eftersom han befinner sig i slutet av produktions- och distributionskedjan.

Subjektivt värde I domen C-258/95, Fillibeck, konstaterade EG-domstolen att ersättningen är det som faktiskt erhålls vid tillhandahållandet av varor och tjänster. Denna ersättning utgör således det subjektiva värdet, dvs. vad som faktiskt uppbärs, i varje konkret fall.

7.2 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML att vara överlåts mot ersättning. Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 5.1 av vilken framgår att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Gemenskapsbegreppet ”leverans av varor” grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan. Detta innebär att ”leverans av varor” kan anses föreligga i en viss situation även om någon äganderättsövergång enligt den nationella civilrätten inte har förekommit. Vidare framgår det av artikel 2.1 i sjätte direktivet att leverans av varor ska ske mot vederlag.

En omsättning förutsätter att ett köp eller byte kommit till stånd. Däremot krävs det nödvändigtvis inte att en leverans

eller därmed jämförlig åtgärd har skett. För att skattskyldighet ska inträda enligt 1 kap. 3 § ML krävs emellertid att leverans eller därmed jämförlig åtgärd 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.

Rätten att förfoga över egendom

EG-domstolen har i domen C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, punkterna 7 och 9, tolkat begreppet ”leverans av varor” i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta gäller även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen 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. Ett sådant synsätt får enligt Skatteverket anses överensstämma med artikel 5.1 i sjätte direktivet.

I EG- domen C-185/01, *Auto Lease Holland*, uttalade domstolen att artikel 5.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn för dennes räkning. I punkt 34 sägs att leasetagaren har rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottar nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och leasegivaren har inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet ska användas.

Civilrätt

Vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen kan viss ledning hämtas från civilrätten vad gäller äganderätts övergång. Äganderätt kan 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.

**Sale and lease
back-transaktion**

I två domar, 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998, och 2000-10-17, mål nr 6450-6451-1998, har KR i Stockholm bedömt omsättningsbegreppet i s.k. sale and leaseback-transaktioner avseende fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade KR i den förstnämnda domen till EG-domen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 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.

**”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.

**Leverans av vara
eller tjänst?**

Det föreligger en leverans av en vara även om den sätts samman efter en kunds särskilda krav. Leverans av en tjänst föreligger däremot om en leverantör endast sätter samman olika delar som en kund tillhandahållit honom. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

**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.

**Försäkrings-
ersättning**

En skattskyldig som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som uppbär 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 uppbärs 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. Detta gäller under förutsättning att den skadade egendomen inte direkt efter övertagandet kasseras av den som övertar egendomen. I ett sådant fall bör en omsättning inte anses föreligga.

**Köp och försälj-
ning av vara
momentant**

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. Det bör här noteras att detta mål gällde köp och försäljning av vara som sker momentan vilket det inte var fråga om i EG-domstolens dom C-185/01, Auto Lease Holland. Målen gällde också olika avtalssituationer.

7.3 Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En tjänst anses därmed 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.

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet finns i artikel 6.1 av vilken bl.a. framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den

	betydelse som avses i artikel 5. I artikel 2.1 i sjätte direktivet regleras att tillhandahållande av tjänster ska ske mot vederlag.
Byte	En bytestransaktion avseende en tjänst jämförs med köp respektive tillhandahållande av en tjänst. Se vidare avsnitt 7.2 och 12.9.
Direkt samband	EG-domstolen uttalade i domen 154/80, Aardappelenbewaarplaats, att det måste föreligga ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde, för att ett tillhandahållande av tjänst ska föreligga.
Gatumusikant	EG-domstolen ansåg i domen C-16/93, Tolsma, att den ersättning som en gatumusikant erhåller av förbipasserande inte utgör tillhandahållande av tjänst mot vederlag enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet. Anledningen var för det första att det inte finns något avtal mellan parterna eftersom de förbipasserande frivilligt lämnar en donation vars storlek de bestämmer själva. För det andra finns det inget direkt samband mellan musikantens tillhandahållande och de donationer som lämnas.
Serveringsavgift Drickspengar	I samband med serveringstjänster tas ofta ut en serveringsavgift. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Om kund erlägger ”dricks” anses den som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120). Se vidare avsnitt 32.1.
Årlig avgift	I EG-domen 102/86 Apple and Pear, var det fråga om en årlig avgift som tas ut av en organisation, vars uppgift är att marknadsföra och förbättra kvaliteten på äpplen och päron i England och Wales, utgör vederlag för tillhandahållande av tjänst enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet. Avgiften betalas av olika odlare för att organisationen ska tillvarata deras gemensamma intressen och den bestäms utifrån odlarnas hektar mark. EG-domstolen fann att de fördelar som organisationens arbete resulterar i tillfaller inte enbart dessa odlare utan industrin som helhet. Odlarna får därmed endast en indirekt nytta av organisationens tjänster. Domstolen ansåg därför att det inte föreligger något direkt samband mellan den årliga avgiften och de fördelar som tillfaller varje odlare. Därmed ansågs artikel 2.1 i sjätte direktivet inte vara tillämplig.
Medlemsavgifter	I EG-domen C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, var det fråga om årsavgifter, som betalas av medlemmar i en idrottsförening, kan utgöra vederlag för tillhandahållande av

tjänster. Detta trots att vissa medlemmar aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar men ändå är skyldiga att betala avgiften. Den fasta årsavgiften är således inte beroende av i vilken mån varje medlem använder golfbanan. EG-domstolen ansåg att den tjänst som föreningen tillhandahåller utgörs av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningarna, inte av att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk. Ett direkt samband ansågs därmed föreligga mellan årsavgiften och de tjänster som föreningen tillhandahåller.

Skatteverket har i skrivelse, 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, redovisat sin syn på medlemsavgifter som betalas till organisationer som inte undantas från yrkesmässighet. Om organisationens huvudsyfte är allmännyttigt eller har ett annat huvudsyfte än att tillhandahålla rabatter och medlemsavgiften dessutom inte har ett direkt samband med ett tillhandahållande från organisationen utgör medlemsavgiften ingen omsättning. Om syftet med medlemskapet däremot är att erhålla rätten till olika rabatter bör ett direkt samband mellan rättigheten och avgiften anses föreligga vilket innebär att omsättningskriteriet är uppfyllt.

Utdelningar

EG-domstolen fann i domarna C-333/91, Sofitam, C-142/99 Floridienne och Berginvest samt C-16/00, Cibo, att utdelning som ett resultat av ett delägarskap inte utgör vederlag för någon ekonomisk verksamhet. En sådan utdelning anses därmed inte utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänst.

Investeringsfonder

EG-domstolen har i domen C-77/01, EDM, uttalat att avkastning på placeringar i investeringsfonder inte utgör vederlag för tillhandahållande av tjänster. När det däremot är fråga om räntor utgör dessa ett vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man. Frågan gällde räntor som uppbärs av ett holdingbolag som ersättning för lån som holdingbolaget beviljat bolag i vilka det äger andelar. I ett sådant fall är utbetalningen av räntorna inte enbart ett resultat av egendomsinnehavet.

Växlingstransaktioner

I EG-domen C-172/96, First National Bank of Chicago, var det fråga om växlingstransaktioner, som utförs utan provision eller direkta avgifter, skulle anses som tillhandahållande av tjänster. I detta fall fanns ett bilateralt rättsförhållande i vilket de två parterna ömsesidigt förbundit sig att överlämna ett belopp i en viss valuta. Den omständighet att banken inte tar ut någon avgift eller provision vid en viss växlingstransaktion innebär

inte enligt EG-domstolen att inget vederlag tas ut. Av handlingarna i målet framgick att bankens köp- respektive säljkurs inte är den samma utan skiljs av bankens marginal. Domstolen ansåg således att banken tar betalt för sitt tillhandahållande av tjänsten genom ett vederlag som den räknar in när den bestämmer växlingskurserna.

Rättsligt förhållande

I EG-domen C-498/99, *Town & County Factors*, var det fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag som inte kan göras gällande på legal väg. Detta med anledning av att parterna har kommit överens om att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så. EG-domstolen ansåg att ömsesidiga prestationer utbyts i detta fall mellan tävlingsarrangören och tävlingsdeltagarna vid anordnandet av tävlingen i fråga. Den ersättning som arrangören uppstår i form av tävlingsavgift utgör det faktiska vederlaget för tjänsterna som arrangören tillhandahåller. Domstolen konstaterade att ett rättsligt förhållande föreligger mellan parterna.

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. Arbetsbeting behandlas som omsättning av tjänst vilket innebär att bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML om beskattningsland för arbete på lös egendom även omfattar arbetsbeting. Se även bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Kuponghäften – rabattkuponger

SRN har i förhandsbesked 1994-06-03 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 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 mervärdesskattelhänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen 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 mervärdesskattelhänseende 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 mervärdesskattelhänseende 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, till skillnad från SRN, 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,
förvaltnings-
arvode från KB**

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 RÅ 2001 ref. 60 (inkluderar mervärdesskattmål med 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). Samma bedömning gjorde SRN i förhandsbesked 2003-04-24, 2003-09-29 (fastställt av RR i dom 2005-02-17, mål nr 7395-03) samt i två förhandsbesked 2004-02-10. I ett förhandsbesked, 2002-04-12, som anknyter till de ovan nämnda har delägarbolags avdragsrätt prövats. Bolaget är inte berättigat till avdrag för ingående moms som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader som avser bolagets deltagande i förvaltningen av ett kommanditbolag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2004-01-28, RÅ 2004 not. 6, se avsnitt 15.1.2.

Konsortium

I EG-domen C-77/01, EDM, ansåg EG-domstolen att arbeten som utförs av medlemmarna i ett konsortium i enlighet med konsortialavtalet och som svarar mot den avtalsenliga del som var och en av dessa har tilldelats inte utgör någon varuleverans eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. När en medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt nämnda avtal, och detta föranleder en betalning från de övriga medlemmarna, utgör detta extra arbete däremot en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

**Inträde i bolag
mot kontantinsats**

I EG-domen C-442/01, KapHag, var det fråga om ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolaget skulder, tillhandahåller en tjänst mot vederlag enligt artikel 2.1

i sjätte direktivet, när bolaget mot en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget. EG-domstolen ansåg att bolagsmannen inte erhåller någon tjänst när han ges tillstånd att inträda i bolaget. Därmed ansågs artikel 2.1 inte vara tillämplig.

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. 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. Domen har överklagats men RR beslutade 2004-04-22 att inte meddela prövningstillstånd.

Förseningsavgifter för videofilm

SRN har i två förhandsbesked 2003-06-18 uttalat att påförda förseningsavgifter inte utgör ersättning för några av bolagen tillhandahållna tjänster eller varor. Detsamma gäller ersättning för skadade eller förkomna videokassetter. SRN gjorde följande bedömning. Den förseningsavgift som förhyraren har att erlägga enligt de allmänna hyresbestämmelserna medför inte att denne har fått rätt att disponera varan under en förlängd hyrestid. Något nytt avtal om hyra av varan under ytterligare tid har inte ingåtts mellan parterna och någon omsättning av tjänst föreligger därmed inte.

Avträdesersättning

Vid till- eller frånträde av jordbruksarrende sker avräkning på grund av förändringar på arrendestället. Avräkning kan också ske under löpande arrende. Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning. Sådan betalning utgör inte omsättning i ML:s mening och medför därför varken skattskyldighet eller avdragsrätt.

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 eller
ej?**

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 överlåten vara eller tillhandahållen tjänst eller är direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten. 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 ansåg 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. De nämnda regeringsrättsdomarna vad avser inkomstskatt påverkar således

inte rättsläget vad avser momsen. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall.

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till person som omsätter en vara eller tjänst som tillhandahålls en tredje person ska, om bidraget är direkt kopplat till priset, ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Se vidare avsnitt 12.2.

Bidrag från EU:s strukturfonder

I och med Sveriges medlemskap i EU har olika former av bidrag från EU:s strukturfonder (regionalfonden, socialfonden, jordbruksfonden och fiskefonden) kommit företag och organisationer till del. Vidare kombineras EU-bidragen i de allra flesta fall med offentlig medfinansiering och/eller att bidragsmottagaren ska bidra med viss del av kostnaden för den aktuella aktiviteten. Under perioden 2000–2006 koncentreras EU:s strukturfonder till i princip tre mål och fyra gemenskapsinitiativ. Mål 1 och 2 är knutna till geografiskt avgränsade områden medan Växtkraft mål 3 avser hela landet. RSV har i skrivelse 2001-02-28, 2758-01/120, angivit att bidrag från strukturfonderna samt offentlig medfinansiering inte utgör omsättning av tjänst. Mottagaren av bidraget är därmed inte skattskyldig till moms för något tillhandahållande av tjänst gentemot utbetalaren av bidraget. Detta gäller dock under förutsättning att bidragsgivaren i det enskilda fallet inte har erhållit en motprestation från bidragsmottagaren.

Bidrag från socialfonden, ett s.k. mål 3-bidrag, har prövats av SRN i förhandsbesked 1998-05-15, vilket fastställts av RR i RÅ 1999 ref. 33. SRN gjorde 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 avtalsituation 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 ifrågasvarande 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.”

KR i Sundsvall har i dom 2004-12-30, mål nr 1120-02, ansett att ersättning som bolaget erhållit från en beställare utgör ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst. Enligt ett avtal mellan bolaget och beställaren ska bolaget genomföra ett antal projekt. Beställaren sökte och beviljades EU-bidrag (Mål 6-programmet) med vilket beställaren betalade bolaget för genomförandet av projekten. KR menade att ersättning som utbetalats till bolaget var förenat med preciserade krav på utförande och att beställaren har haft rätt att såväl styra som kontrollera arbetet. Beställaren har även haft rätt att under vissa förutsättningar säga upp avtalet och kräva återbetalning. Beställaren har således erhållit motprestationer från bolaget som är direkt kopplade till den utbetalda ersättningen. Domen har överklagats till RR.

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.

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär att minska sin mjölkproduktion eller potatisskörd har av EG-domstolen – mål C-215/94, Mohr, och C-384/95, Landboden-Agrardienste –

inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Domstolen uttalade att moms är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. I dessa fall är det inte fråga om någon konsumtion. Varken gemenskapen, berörda nationella myndigheter eller andra tillförs några fördelar av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst.

**KULM-bidrag
m.m.**

Skatteverket anser i en skrivelse 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, att bidrag som Jordbruksverket (SJV) betalar ut inom kompetensutvecklingen av lantbrukare inom miljöområdet (KULM) samt inom biodlingsområdet inte utgör omsättning av varor eller tjänster från bidragsmottagaren till SJV. Utbetalningarna görs i det allmänna intresset av att skapa en bättre miljö. SJV kan inte anses ha tillgodogjorts några nyttigheter i form av varor eller tjänster. SJV kan därför inte anses ha konsumerat någon tjänst.

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 högsta pris vid försäljning till allmänheten saknar betydelse i sammanhanget (RSV/FB Im 1981:2). Vid tillämpningen av det aktuella förhandsbeskedet måste dock beaktas att beskattningsunderlaget även omfattar bidrag som är direkt kopplade till priset (se avsnitt 12.2).

**Biblioteks-
ersättning**

Biblioteksersättning som utgår från Sveriges Författarfond ska behandlas som ett oberoende bidrag som inte omfattas av moms (RSV:s skrivelse 2002-04-23, dnr 104-02/120).

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.

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 utan att ta betalt för dessa tjänster. 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 och 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.

Bidrag till interregional persontrafik

RSV har i skrivelse 2003-10-24, dnr 4831-03/120, besvarat en fråga från Rikstrafiken om det stöd som lämnas för interregional persontrafik ska medföra att de trafikoperatörer eller trafikhuvudmän som erhåller utbetalningarna ska betala moms på beloppet. RSV ansåg att Rikstrafikens utbetalningar

till trafikoperatörer varken är direkt kopplade till priset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlagga moms med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken.

Statligt anslag

SRN har 1997-11-17 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 mervärdesskattelhänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till anslagen uppkommer därför inte.

Medelinsamling genom s.k. betalsamtalstelefon

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 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 porto-kostnader

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. Vid utskick av informationsmaterialet bifogas ett inbetalningskort för frivilligt bidrag för att täcka den sökandes porto-kostnader. Fråga ställdes om ett sådant system med frivilligt bidrag skulle innebära att skattskyldighet uppkom. SRN uttalade i förhandsbesked 1997-06-19 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 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.

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 C-16/93, Tolsma, C-172/96, First National Bank of Chicago och 102/86 Apple and Pear funnit att föreningen inte är skattskyldig för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnaderna för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring. RR har 2003-03-13 fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2003 ref. 25.

Överföring av medel till medlemsförbund Även i förhandsbesked 2002-04-17 har SRN gjort bedömningen att medelsöverföring inte utgör ersättning för tillhandahållna tjänster mot bakgrund av att tillskjutna medel inte har sin grund i ett avtalsförhållande mellan parterna.

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

7.5 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 som har anknytning till abonnentens betalningsförsummelse anses inte som vederlag för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter faller utanför beskattningen utan att för den skull påverka elbolagets rätt till avdrag för ingående moms. Om abonnenten däremot själv beställer av- eller återkoppling av elkraft anses tillhandahållandet utgöra en tjänst. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt.

**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 erlagga 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. Ersättning för hantering av kvotplikt anses underordnad elleverans och behandlas i momshänseende på samma sätt som elleveransen, jfr RSV:s skrivelse 2003-05-26, dnr 4285-03/100.

**Tilläggsavgift,
m.m.**

Den ”ursprungliga” anläggningsavgiften utgör ofta en debitering för kostnader avseende framdragnings- och lednings- och 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.

När ny-, till- eller ombyggnad sker och nyttan av en befintlig anslutning ökar ska, i enlighet med den s.k. nyttoprincipen, en tillkommande anläggningsavgift (tilläggsavgift) enligt fastställd taxa tas ut. Tilläggsavgiften omfattas av skatteplikt.

7.6 Uttag av varor och tjänster

Bestämmelserna om uttag enligt 2 kap. 1 § ML innebär att privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet ska beskattas. Syftet med beskattningen är att en vara eller tjänst som tas ut av en skattskyldig för privat konsumtion ska behandlas på samma sätt som när en konsument förvärvar en vara eller tjänst av samma slag.

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 beskattningsunderlaget inte kopplat till marknadsvärdet.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna i 2 och 7 kap. ML om uttag motsvarar artiklarna 5.6 och 6.2 och 3 samt 11 A 1 i sjätte direktivet. EG-domstolen har bl.a. i följande domar tolkat bestämmelserna om uttag; C-48/97, Kuwait Petroleum punkt 21, 50/88, Kuhne, C-193/91, Mohsche, C-230/94, Enkler, C-415/98, Bakcsi samt C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein.

EG-domstolen har 2005-01-20 i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag av vara eller tjänst för privat ändamål. Detta gäller även när vederlaget understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

7.6.1 Uttag av varor

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 (2 kap. 3 § 1 st. ML). Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig inte att uttagsbeskattning inte ska ske.

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. 3 § 2 st. ML).

Uttagsbeskattningen ska medföra en beskattning även om uttaget sker inom ramen för rörelsen (jfr C-48/97, Kuwait Petroleum, punkt 22 f). Jfr dock vad som sägs om varuprover och gratisgåvor av ringa värde nedan. Jfr också prop. 2002/03:5, s. 52 ff.

Med uttag av vara förstås enligt 2 kap. 2 § ML att den som är skattskyldig

- tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
- överlåter en vara till någon annan utan ersättning,
- 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	<p>Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten (2 kap. 2 § 1 p. ML). Varan kommer då inte längre att utgöra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.</p> <p>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 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 anställda	<p>Uttagsbeskattning ska inte ske av den anledning att rabatter lämnas åt anställd personal. En uttagssituation kan endast uppkomma i det fall den anställde inte lämnar någon ersättning för varan eller tjänsten.</p>
Varuprover och gratisgåvor av ringa värde	<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> <p>Vid utgivande av gåvor i utbyte mot kuponger eller liknande i samband med säljkampanj kan en uttagssituation föreligga om det är fråga om gåvor av mer än ringa värde. Detsamma gäller om gåvorna inte kan anses ligga inom ramen för det givande företags verksamhet. (Jfr C-48/97, Kuwait Petroleum.)</p>
Representation	<p>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).</p>
Eget bränsle	<p>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.</p>

**Överföring
av vara**

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

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 (2 kap. 2 § 3 p. ML).

Med verksamhet avses förutom hel verksamhet även del av verksamhet. En verksamhet som innehåller såväl mervärdeskattepliktiga 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.

7.6.2 Uttag av tjänster

Alla skattepliktiga tillhandahållanden av tjänster kan bli föremål för uttagsbeskattning. Beträffande s.k. självtjänster se nedan.

Uttagsbeskattningen syftar till att förhindra en icke-beskattning av tjänster som tillhandahålls samt användning av rörelsens tillgångar för privata ändamål (jfr t.ex. C-258/95, Fillibeck punkt 25, C-269/00, Seeling punkt 42 samt prop. 2002/03:5, s. 52 ff). Om en uttagssituation 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.

7.6.2.1 Tjänster i allmänhet

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning

- åt sig själv eller sin personal för privat ändamål, eller

- för annat rörelsefrämmande ändamål.

S.k. självtjänster

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.

Användande av tillgångar

Med uttag av tjänst förstås dessutom enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML 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.

EG-domstolen uttalade i domen C-193/91, Mohsche, att vid tillämpningen av artikel 6.2 a i sjätte direktivet ska ”användning av varor” tolkas strikt. Detta innebär att användning av varor endast avser den faktiska användningen av varorna i fråga. För det fall underordnade tjänster till användningen tillhandahålls som inte medför avdragsrätt för ingående moms ska dessa tjänster inte beaktas vid tillämpningen av artikel 6.2 a.

Gratis transport åt anställda

I EG-domen C-258/95, Fillibeck, var det fråga om en arbetsgivare som gratis tillhandahöll transport åt anställda mellan deras bostad och arbetsplats. För ändamålet använde arbetsgivaren ett av företagets fordon. Företaget hade flera byggarbetsplatser som var belägna långt ifrån varandra och de var ofta inte tillgängliga med offentliga transportmedel. Dessutom växlade arbetarna mellan de olika arbetsplatserna. EG-domstolen uttalade att syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. Den syftar vidare till att förhindra en icke-beskattning av rörelsens tillgångar som används för privat bruk. Domstolen ansåg att den vederlagsfria transporten av anställda i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen.

Bestämmelsen är dock inte tillämplig när de villkor under vilka verksamheten bedrivs fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren. Tillhandahållandet av transporten sker i ett sådant fall för ändamål som främjar rörelsen.

Ringa värde

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången varit ringa (2 kap. 5 § 2 st. ML).

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

Vidare förstås med uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML 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

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av fordonet varit ringa (2 kap. 5 § 2 st. ML).

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.

7.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- Egenregiverksamhet, och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 150 000 kr.

Egen regi

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 7 § ML kan komma i fråga för den som i sin verksamhet utför byggtjänster på egna

**Fastighets-
förvaltning**

fastigheter och dessutom tillhandahåller byggnadsentreprenader åt andra.

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.