

8 Yrkesmässig verksamhet

8.1 Allmänt

En förutsättning för att moms ska betalas vid en omsättning som är skattepliktig är att omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig.

I sjätte direktivet uttrycks motsvarande som att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska ske mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap för att moms ska betalas.

Bestämmelserna om vad som är yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. 1–8 §§ ML. Man kan dela in dessa regler i tre grupper: en huvudregel samt kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln.

8.2 Ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet

Tolkning enligt sjätte direktivet

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, och skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, ska en bedömning av yrkesmässighet göras i ljuset av artikel 4 i sjätte direktivet, dvs. utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme. Om detta tolkningsutrymme inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa artikel 4.1 i sjätte direktivet kan s.k. direkt effekt tillämpas.

I artikel 4.1 i sjätte direktivet uttrycks att med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Av punkt 2 framgår att de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 ska omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att

fortlöpande vinna intäkter därav ska likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. Av artikel 4.4 första stycket framgår att användningen av uttrycket självständigt i artikel 4.1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Begreppet skattskyldig person i sjätte direktivet har en vid innebörd. I C-186/89, Van Tien, har dock konstaterats att det är verksamheter av ekonomisk art som kan omfattas av denna bestämmelse.

Kriterierna för om någon är en skattskyldig person är således att någon form av ekonomisk verksamhet ska bedrivas och att detta ska ske självständigt. Att syftet med eller resultatet av den ekonomiska verksamheten saknar betydelse är snarast att betrakta som ett förtydligande. Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat kan man säga att ett slags förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner.

Förberedande aktiviteter

EG-domstolen har i målet 268/83, Rompelman, funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till moms innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen, punkt 24, anges att avsikten att man ska påbörja verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter.

Objektiva omständigheter

EG-domstolen har i målet C-230/94, Enkler, angivit några av de bedömningsgrunder på en ekonomisk verksamhet som kan användas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Jämförelse kan göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om inte resultatet av den berörda verksamheten i sig avgör om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tiden under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (punkterna 27–29).

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, är utgångspunkten, vid en anmälan om registrering till moms, att yrkesmässig verksamhet föreligger om det kan styrkas att ekonomisk verksamhet bedrivs eller att avsikt finns att bedriva sådan verksamhet. Detta ska kunna styrkas genom objektiva omständigheter. Exempel på s.k. objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har gjorts av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet är detta normalt tillräckligt för att styrka att ekonomisk verksamhet föreligger. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan utnyttjas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om att anskaffningen gjorts utan ytterligare objektiva omständigheter måste föreligga. Det är den enskilde som har ansvaret för att prestera bevis om sådana objektiva omständigheter.

**Bidrags-
finansierad
verksamhet**

I en annan dom 89/81, Hong Kong Trade, fann EG-domstolen att en juridisk person som utan ersättning tillhandahöll information åt näringsidkare och vars verksamhet finansierades helt genom bidrag från huvudman inte kunde anses bedriva en ekonomisk verksamhet med omsättning av varor och tjänster. Se vidare avsnitt 7.

Kapitalförvaltning

EG-domstolen har i målet C-60/90, Polysar, funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Bolaget hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående moms i verksamheten. I ett annat mål C-155/94, Wellcome Trust, fann domstolen att ett bolag som fungerade som ”förvaltare” (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en skattskyldig person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående moms som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EG inte förelåg.

Även i målet C-77/01, EDM, har ekonomisk verksamhet behandlats i samband med kapitalförvaltning. Där konstaterar EG-domstolen att verksamhet som endast består i försäljning av aktier och andar värdepapper såsom andelar i investeringsfonder inte utgör ekonomisk verksamhet.

Ekonomisk verksamhet i samband med kapitalförvaltning har även behandlats i C-333/91, Sofitam punkterna 12–13, C-80/95, Harnas & Helm punkterna 18–20 och C-142/99 Floridienne och Berginvest punkt 19.

Vad som utgör ekonomisk verksamhet har även bedömts av EG-domstolen i bland annat följande domar; C-110/94, Inzo punkterna 15–18, de förenade målen C-110/98 och C-147/98, Gabalfrija punkt 46–47, C-369/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 40, C-400/98, Breitsohl punkt 34 och C-97/90, Lennartz punkt 21. Se även under avsnitt 16.4. Fler omständigheter som kan tas i beaktande vid bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger finns under avsnitt 8.3.2 i samband med genomgång av hobby.

8.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML

8.3.1 Huvudregeln enligt ML

Huvudregeln

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet, 4 kap. 1 § 1 p. ML, är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning.

Näringsverksamhet

Enligt huvudregeln i ML är det avgörande för yrkesmässigheten om inkomsten utgör näringsverksamhet. Verksamhet som är hänförlig till inkomstslaget kapital eller tjänst är således inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

Vad gäller de olika rörelsekriterierna brukar talas om att kriteriet självständighet avgränsar mot anställning (inkomst av tjänst) och kriteriet varaktighet mot tillfälliga försäljningar som inkomstskattemässigt beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastighet

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL räknas innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten.

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad enligt 2 kap. 8 och 13 §§ IL kan inte ingå i näringsverksamhet enligt IL. Trots

detta så kan vissa omsättningar leda till yrkesmässighet enligt en särskild reglering i ML, en s.k. kompletteringsregel, se vidare avsnitt 8.3.2.

Direkt effekt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, framgår att artikel 4.1 i sjätte direktivet ska ha företräde före 4 kap. 1 § 1 p. ML, direkt effekt, om tillämpningen av artikel 4.1 i sjätte direktivet är till fördel för den enskilde. För det fall att artikel 4.1 i sjätte direktivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas.

8.3.2 Former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet

Näringsliknande former

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML också verksamhet som bedrivs under former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former), under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Regeln gäller inte enbart för verksamhet som bedrivs av privatpersoner utan kan även bli tillämplig på verksamhet som bedrivs av exempelvis ideella föreningar (som ej anses allmännyttiga), stiftelser m.m.

Bestämmelsen om näringsliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet. Frågan är då hur denna utvidgning ska tolkas.

EG-konform tolkning

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, ska ML:s regler tillämpas EG-konformt om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter. För det fall omsättningen uppgår till minst 30 000 kr ska således begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med artikel 4.1 i sjätte direktivet, dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger.

I artikel 4.2 i sjätte direktivet finns en uppräkningslista till när ekonomisk verksamhet föreligger. Av första meningen i denna artikel framgår att bl.a. tillhandahållande av tjänster inom fria yrken omfattas av ekonomisk verksamhet. Sådana fria yrken kan vara t.ex. fotografer, journalister, konstnärer eller uppfinnare. Av andra meningen i samma artikel framgår att vid utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar (bl.a.

uthyrningar) i syfte att fortlöpande vinna intäkter föreligger ekonomisk verksamhet. Vid uthyrningar krävs därmed att syftet är att någon form av kontinuerliga intäkter ska inflyta till verksamheten. För det fall att några intäkter ännu inte har inkommit i verksamheten ska syftet styrkas genom objektiva omständigheter av den enskilde.

Hobbyverksamhet

Det ska bedömas utifrån de särskilda omständigheterna i varje enskilt fall om en hobbyidkare är yrkesmässig enligt ML (näringsliknande former) genom EG-konform tolkning eller, när den enskilde begär det, bedriver ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet (direkt effekt). Denna verksamhet ska således inte generellt undantas från skattskyldighet på den grunden att yrkesmässigheten inte är uppfylld i och med att näringsverksamhet inte bedrivs enligt IL.

Det ska särskilt noteras i detta fall att begreppet ekonomisk verksamhet inte förutsätter en vinst, vad avser producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster i första meningen i artikel 4.2, utan det ska vara fråga om verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. När det gäller andra meningen i artikel 4.2 som avser uthyrningar etc. av materiella eller immateriella tillgångar finns ett krav på att verksamheten fortlöpande ska ha ett syfte att vinna intäkter. Om det är fråga om en verksamhet som består av uthyrning av en tillgång ska även syftet att fortlöpande vinna intäkter styrkas. Vid uthyrning av en tillgång ska hänsyn också tas till den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut.

Exempel på objektiva omständigheter

När det är fråga om hobbyverksamhet utgör ekonomisk verksamhet förekommer det som regel en gränsdragning mot det privata. En bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall ska därför göras utifrån detta. Exempel på omständigheter som har betydelse för att visa att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt när verksamheten är nystartad och under uppbyggnad är

- att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande,
- att det finns bokföring som är upprättad enligt gällande bestämmelser,
- att marknadsföring sker för att nå kunder eller en kundkrets,

- att en särskild lokal finns för verksamheten,
- att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för den ekonomiska verksamheten, och
- att det finns ”företagslån” i bank, dvs. extern finansiering.

Då verksamheten är pågående är förutom ovanstående omständigheter även följande av betydelse

- att verksamheten bedrivs som en heltids- eller deltidssyssla (dvs. ej enbart på fritiden),
- att det finns kunder (andra än närstående), och
- att intäkter finns eller kommer att finnas.

Samlad bedömning

En samlad bedömning av de olika omständigheterna ska avgöra om hobbyverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att ekonomisk verksamhet föreligger. Kravet på de objektiva omständigheterna vid denna typ av verksamheter ska ställas relativt högt. Detta eftersom det är fråga om verksamheter som är näraliggande det privata området.

Det är den enskilde som på objektiva grunder ska visa att ekonomisk verksamhet föreligger, dvs. bevisbördan för de objektiva omständigheterna ligger på den enskilde. I det fall en verksamhet är i ett uppstartsskede ska således momsregistrering ske först när den enskilde kan visa att objektiva omständigheter föreligger.

Exempel på verksamhet där det kan innebära att ekonomisk verksamhet bedrivs i vissa fall utan att det är näringsverksamhet enligt IL är verksamhet med hästar (se vidare avsnitt 29), fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet. En prövning ska dock göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

8.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst.

Självständighet

När det ska avgöras om självständighet föreligger ska beaktas bl.a. det antal arbetsgivare/uppdragsgivare som den skattskyldige har, förhållanden angående lokaler, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m. Bedömningen får göras

med ledning av praxis. En genomgång måste göras av alla omständigheter som talar för respektive mot självständighet.

Vidare ska artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet beaktas vid denna prövning. I sistnämnda punkt anges att användningen av uttrycket självständigt i punkt 4.1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

EG-domstolen har i målen 235/85, kommissionen mot Nederländerna, och C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, ansett att notarius publicus och uppbördsmän, som oaktat det att myndigheterna gav instruktioner och fastställde taxor för verksamheten, utövade disciplinär kontroll och behöll ett visst ansvar för denna, hade att svara för kostnaderna i sitt arbete och ansvara för detta var att anse som självständiga.

Faktorer som påverkar bedömningen

Följande faktorer kan påverka bedömningen av om det är fråga om anställningsförhållande eller ekonomisk verksamhet.

- Vem håller med material?
- Sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning?
- Vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?
- Liknar ersättningen lön?

Det är en samlad bedömning som måste göras om självständighet föreligger eller inte.

Exempel på bedömningar av begreppet självständighet

RR fastslog i RÅ 1987 ref. 163 att s.k. Tupperwareförsäljare (hemförsäljare av hushållsartiklar i plast) är att betrakta som arbetstagare i förhållande till distributören. Självständighetskravet är således inte uppfyllt vid dessa förhållanden.

I RÅ 1992 ref. 62 konstaterade RR att ungdomar som sålde jultidningar inte varit knutna till företaget genom ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller på ett sådant sätt så att deras försäljning av publikationer utgjorde ett led i bolagets egen verksamhet. Skattskyldighet för moms förelåg därför på ungdomarnas försäljning.

Ett annat rättsfall som behandlar gränsdragningen tjänst/rörelse är RÅ 85 1:37, som avser tidningsdistribution med egen lastbil åt en uppdragsgivare. Med hänsyn bl.a. till att distributören själv ägde lastbilen, hade rätt att anlita medhjälpare och tog en

affärsmässig risk ansågs att till näringsverksamhet hänförlig rörelse förelåg, trots en enda uppdragsgivare i verksamheten.

F-skatt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, framgår att skillnaden mellan momsregistrering och tilldelning av F-skattsedel är att det räcker med en avsikt att bedriva näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel men för momsregistrering krävs att denna avsikt kan styrkas genom objektiva omständigheter. I vissa fall kan därmed en begäran om tilldelning av F-skattsedel beviljas (avsikt finns) samtidigt som anmälan om momsregistrering avslås (avsikten har inte kunnat styrkas genom objektiva omständigheter).

8.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet

Näringsfastighet

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1994 not. 302, ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet. RR har också i RÅ 2003 ref. 80 funnit att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående var yrkesmässig enligt ML.

Stiftelse utan vinstsyfte

RR har i RÅ 1996 not. 168 fastställt ett förhandsbesked avseende yrkesmässighet i en stiftelses verksamhet. Stiftelsen tillhandahöll administrativa tjänster åt ett antal andra organisationer. Något vinstsyfte utöver kostnadstäckning, självkostnad, fanns inte, men verksamheten hade en betydande omfattning. Den bedrevs också i konkurrens med andra näringsidkare. SRN ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML.

Fackförbund m.m.

SRN har i förhandsbesked 1999-04-29 ansett att ett fackförbund som med egen anställd personal genom ett samverkansavtal tillhandahöll två andra förbund bl.a. kanslitjänster omsatte skattepliktiga tjänster i yrkesmässig verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades. RR fann i RÅ 2001 not. 34 att verksamheten var yrkesmässig enligt ML, men att vissa tjänster som kunde betecknas som förhandlingstjänster var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML (se vidare avsnitt 6.13).

RR har i RÅ 1997 ref. 16 funnit att verksamhet med ackordskontroll/ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML. Av RSV skrivelse 1998-07-06, dnr 6219-98/900, framgår att motsvarande synsätt bör tillämpas när ett fackförbund fakturerar administrativa tjänster åt A-kassa. EG-domstolen har i målet C-149/97, The Institute

Ekonomisk verksamhet

of the Motor Industry, tagit ställning i frågan om vad som krävs för att en organisation ska anses vara en facklig organisation i enlighet med artikel 13 A 1 I i sjätte direktivet.

RR har i RÅ 2001 not. 34 och RÅ 2001 not. 51 funnit att den verksamhet som ett fackförbund respektive en hyresgästförening bedriver för att på grundval av en förhandlingsordning förhandla om bl.a. löner och hyror inte utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

RR ansåg i RÅ 2001 ref. 15 att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML.

I följande tre KR-domar rörande ekonomisk verksamhet har verksamheten ansetts utgöra hobbyverksamhet inkomstskattemässigt och därmed inte utgöra näringsverksamhet.

KR i Sundsvall har 2003-06-03, mål nr 1591-02, mot bakgrund av befintligt EG-rättspraxis kommit fram till att en verksamhet som successivt byggts upp genom investeringar i både inventarier och djur får anses medföra att ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet bedrivits.

KR i Göteborg har 2003-10-08, mål nr 5817–5825-01, ansett att artikel 4 i sjätte direktivet har direkt effekt. KR anger att begreppet ekonomisk verksamhet, tolkad genom EG-domstolens olika avgöranden, skiljer sig från den motsvarande svenska bestämmelsen i ML. Direktivbestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför den svenska bestämmelsen. KR ansåg dock i detta fall att det inte var styrkt att avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet förelåg i bolaget. Uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp beaktades. Vidare förelåg stora brister i förberedelsen och planeringen av verksamheten och att de olika transaktionerna i bolaget mestadels skett mellan bolaget och ägaren eller annat närstående bolag.

KR i Göteborg har 2004-07-08, mål nr 7188–7194-03, bekräftat det tolkningssätt som framkom i dom 2003-10-08. Domstolen ansåg inte att det fanns tillräckliga objektiva omständigheter som medförde att ekonomisk verksamhet kunde föreligga i detta fall. De kostnader som fanns (data, telefon och Internet) var sådana som inte enbart var typiska för näringsverksamhet. Dessa kostnader kunde lika gärna vara privata. Dessutom fanns inte några objektiva omständigheter,

såsom bokföring eller mottagna beställningar, som ger stöd för att ekonomisk verksamhet förelåg.

8.3.5 Näringsidkare

Karaktär av näringsverksamhet

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i ML i 1 kap. 15 §, 2 a kap. (bl.a. 3 §), 3 kap. 30 b § 4 p., 5 kap. 7 §, 9 a och b kap. samt 11 kap. 1 §.

I prop. 1994/95:57 s. 161 ges nedanstående definition av begreppet näringsidkare.

”Med näringsidkare förstås här – liksom i civilrättslig lagstiftning – varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig.”

I sjätte direktivet används på ställen motsvarande dem där näringsidkare används enligt ovan i ML begreppet skattskyldig person (taxable person). RSV har i en skrivelse 2003-11-13, dnr 8448-02/120, redogjort för de kriterier som bör tillämpas i fråga om begreppet näringsidkare vid juridiska personers förvärv från utlandet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML och artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Vidare har Skatteverket i skrivelse 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, under fråga 1 tagit upp hur begreppet näringsidkare ska tolkas. Där anges att med näringsidkare avses en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet. Begreppet ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.

8.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

8.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet

8.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter

Vissa tillhandahållanden som kan utgöra inkomst av kapital

I 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML anges särskilt att sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 4 kap. 8 § IL är yrkesmässig även i det fall ersättningen räknas som inkomst av kapital. Det är här fråga om upplåtelse eller avyttring i samband med allframtidsupplåtelse av fastighet, varvid ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna kan betraktas antingen som inkomst av närings-

verksamhet eller som inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet ska valet av inkomstslag vid inkomsttaxeringen således inte ha någon betydelse för momsbeskattningen.

8.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet

Vissa tillhandahållanden från privatbostad

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. Som privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL räknas bl.a. småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad.

Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Som privatbostad räknas enligt 2 kap. 8 § IL småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller honom närstående eller är avsedd att användas som sådan bostad.

Till privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL räknas s.k. äkta bostadsföretag. Härmed avses bostadsaktiebolag, bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar i den omfattning som framgår av 2 kap. 17 § IL. Rekommendationer (RSV S 1999:43) har utfärdats om bl.a. gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag.

Yrkesmässigheten gäller i de ovan avsedda fallen även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomsttaxeringen eller hänförs till inkomst av kapital.

Allmännyttiga bostadsföretag omfattas inte av bestämmelserna om privatbostadsföretag. Det innebär att yrkesmässigheten för dem får bedömas enligt huvudregeln (innehav av näringsfastighet).

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna vid vissa omsättningar från privatbostadsfastighet anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Exempel på här avsedd omsättning av varor är försäljning av virke från fastigheten och tillhandahållande av värme åt andra fastighetsägare. De rättigheter som avses är, förutom avverkningensrätt, rätten att ta jord, sten eller liknande produkter från fastigheten.

8.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av privatbostadsfastighet

Enligt 9 kap. 1 § ML kan Skatteverket på begäran besluta att en fastighetsägare eller en hyresgäst hos en sådan blir skattskyldig för uthyrning av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § ML. Detsamma gäller vid uthyrning till staten eller en kommun eller ett kommunalförbund, även om uthyrningen då sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Skattskyldighet föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av privatbostadsfastighet, är denna att betrakta som yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML. Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL gäller dock som ytterligare förutsättning för yrkesmässighet att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Angående fastighetsbegreppet, se avsnitt 5.2 och 19. Angående uthyrning av verksamhetslokal, se avsnitt 21.

8.4.2 Utländsk företagare

Frågan om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig ska enligt 4 kap. 5 § ML bedömas enligt kriterierna i 4 kap. 1 § ML. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML. Avstämning mot artikel 4 i sjätte direktivet om ekonomisk verksamhet föreligger görs också här.

I övrigt hänvisas till avsnitt 40 angående utländska företagare.

8.4.3 Stat och kommun

Konkurrensneutral

En grundläggande princip för momsbeskattningen är att den ska vara konkurrensneutral. Av den anledningen ska i princip även utåtriktad offentlig verksamhet, dvs. sådan som drivs av stat eller kommun, beskattas. Den offentliga verksamheten ska inte gynnas av skattesystemet i konkurrens med motsvarande privat verksamhet.

Staten ett skattesubjekt

För såväl stat som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov. En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på stat och kommun i 1 kap. 16 § ML.

Yrkesmässighet för stat och kommun

Det vanliga yrkesmässighetsbegreppet knyter an till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och är därför i många fall inte tillämpligt på offentliga myndigheters eller organs verksamhet. Ett särskilt sådant begrepp som innebär en utvidgning av yrkesmässigheten har därför införts i 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Det är utformat så att ett tillhandahållande från staten, ett statligt affärsverk eller en kommun är att anse som yrkesmässigt om det inte ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot ersättning, är att anse som yrkesmässig verksamhet, även om åtgärderna ingår som ett led i myndighetsutövning.

Sjätte direktivet

Av artikel 4.5 i sjätte direktivet framgår att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsorgan inte ska anses som skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga

myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, ska de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

I Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, behandlas undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § ML. Där anges att undantaget från yrkesmässighet avseende offentligrättsliga organ i ML i stort stämmer överens med sjätte direktivet. Detta med hänsyn till den frihet medlemsländerna har när det gäller vilka subjekt som ska omfattas av undantaget från yrkesmässighet.

**Två rekvisit
uppfyllda för
undantag**

Av EG-domstolens mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkterna 20 och 21, framgår att artikel 4.5 i sjätte direktivet endast medger undantag från ekonomisk verksamhet för offentligrättsliga organ för deras verksamhet såsom sådana organ. Detta får anses innebära att två rekvisit måste vara uppfyllda för att artikeln ska kunna tillämpas. Det ska dels vara fråga om ett offentligrättsligt organ och dels sådan verksamhet som det offentligrättsliga organet utför i egenskap av sådant.

8.4.3.1 Myndighetsutövning

**Myndighets-
utövning**

Begreppet myndighetsutövning definieras i prop. 1989/90:111 s. 209 enligt följande:

”Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.”

Det förhållandet att ett statligt eller kommunalt organ innehar monopol på ett visst slag av verksamhet medför inte i sig att det är fråga om myndighetsutövning. Inte heller är detta fallet bara för att ett statligt eller kommunalt organ i författning ålagts att bedriva viss verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde. En statlig myndighet kan t.ex. ha en författningsreglerad skyldighet att svara för viss information eller tillhandahålla uppgifter inom sitt myndighetsområde. Myndighetens tillhandahållande inom ramen för

ett sådant åliggande betraktas inte som ett led i myndighetsutövning och är alltså yrkesmässigt enligt ML.

Parkeringsavgifter

EG-domstolen har i målet C-446/98, Fazenda Pública, behandlat frågan om uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon när en sådan verksamhet utövas av ett offentligt organ. Av domen framgår att sådan verksamhet i vissa fall, när parkeringsverksamheten är reglerad i ordnings- eller trafikstadgar, kan omfattas av undantag från ekonomisk verksamhet på grund av myndighetsutövning.

RR har i RÅ 2003 ref. 99 förklarat att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift omfattades av undantag från yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § ML. Därmed förelåg inte skattskyldighet för dessa tillhandahållanden.

Vägtullar

EG-domstolen har i målen C-276/97, kommissionen mot Frankrike, C-358/97, kommissionen mot Irland, C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, C-408/97, kommissionen mot Nederländerna samt C-260/98, kommissionen mot Grekland, de s.k. vägtullsmålen, ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet.

Led i myndighetsutövning

Tillhandahållandet i sig behöver inte utgöra myndighetsutövning. Det är tillräckligt att det utgör ett led i en sådan utövning. Som exempel kan nämnas den situationen, att en myndighet tillhandahåller avgiftsbelagda bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att man meddelar beslut som innebär myndighetsutövning. Omsättning av sådana tillhandahållanden är därmed skattefri.

RSV har i en skrivelse 1999-10-27, dnr 4965-97/900, uttalat sig i fråga om skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster.

Av skrivelsen framgår bl.a. att statens försäljning av en vara där äganderätten övergått till staten, kan ses som ett privaträttsligt avtal med köparen och att det därvid inte spelar någon roll vilken myndighetsutövning som kan ha legat till grund för statens övertagande av varan. Sådana försäljningar sker i yrkesmässig verksamhet och omsättningen är skattepliktig. Om polismyndigheten däremot säljer en vara och köpesumman redovisas till ägaren efter eventuella avdrag för kostnader får försäljningen anses som ett led i myndighetsutövning. För polismyndigheten föreligger då inte skatt-

skyldighet för omsättningen av varan. Varans ägare kan däremot beroende på om varan tillhör en verksamhet som denne bedriver vara skattskyldig för en sådan omsättning.

Vidare framgår av skrivelsen att skattskyldighet föreligger vid tillhandahållande av följande tjänster. Anslutning av larm-anläggning och därmed uttryckning vid obefogade larm, bevakning av värdetransporter, flyttning av fordon med stöd av 2 § andra stycket lagen (1982:129) om flyttning av fordon i vissa fall (kostnaden bärs av den som påkallat flyttning) samt låsöppning på lägenhetsinnehavares uttryckliga begäran. Skattskyldighet föreligger i dessa fall därför att det är fråga om tjänster som kan anses tillhandahållna på grund av privaträttsliga avtal. Detta bör gälla oaktat att ersättnings storlek regleras i författning.

Som exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet nämns ordningshållning enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden utgör led i myndighetsutövning.

**Ansöknings-
avgifter**

Ansökningsavgifter enligt 9 § avgiftsförordningen (1992:191), AvgF, får i den mån de kan anses utgöra vederlag för skattepliktiga tillhandahållanden, förutsättas ha sådant samband med myndighetens beslut i ansökningsärendet att tillhandahållandet utgör ett led i myndighetsutövningen.

**Kopior och
avskrifter m.m.**

Avgifter för kopior och avskrifter samt bevis och registerutdrag enligt 15 § AvgF kan i vissa fall ha sådant samband med myndighetsutövning att tillhandahållandet inte är att anse som yrkesmässigt enligt ML, medan det i andra fall inte föreligger sådant samband. Handläggningen av dessa ärenden sker emellertid oftast under expeditionsmässiga förhållanden, som gör att det i praktiken inte är möjligt att i det enskilda fallet utreda de omständigheter som bör läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen. Med hänsyn härtill anser Skatteverket att alla tillhandahållanden som ska avgiftsbeläggas enligt 15 § AvgF bör kunna anses ingå som led i den myndighetsutövning som ursprungligen har legat till grund för den utlämnade handlingen. Moms bör i enlighet härmed inte påföras i något fall.

RSV har i en skrivelse 1999-09-23, dnr 9118-99/100, uttalat sig om moms på kopior av allmänna handlingar. Av skrivelsen framgår bl.a. som ett förtydligande att även för kommuner och

landsting, och således inte bara för staten, gäller att moms inte ska påföras sådan avgift som tas ut för tillhandahållande av kopior och avskrifter m.m. av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen.

Avgifter för varor och tjänster

Avgifter som får tas ut med stöd av 4 § AvgF utgör däremot vederlag för sådana skattepliktiga tillhandahållanden, som inte kan anses utgöra led i en myndighetsutövning.

Annan myndighet än beslutsmyndigheten

Om en myndighet meddelat beslut som i sig är uttryck för myndighetsutövning, men någon annan myndighet svarat för underlag i form av t.ex. utredningar eller undersökningar, kan detta senare tillhandahållande ses som ett led i en myndighetsutövning.

Arkeologiska undersökningar

RR, RÅ 1993 ref. 38, har avgjort ett överklagat förhandsbesked gällande arkeologiska undersökningar som belyser detta förhållande. RR fann att sådana undersökningar som utförs till uppfyllande av villkor för länsstyrelsens tillstånd till ingrepp i en fast fornlämning enligt 2 kap. 13 § lagen om kulturminnen m.m. och som tillhandahålls av Riksantikvarieämbetet och Statens historiska museer är att anse som ett led i länsstyrelsens myndighetsutövning. Tillhandahållandet är därmed inte att anse som yrkesmässigt enligt ML och medför då inte skattskyldighet.

Karantänsveterinärer

Skatteverket har i en skrivelse 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, ansett att Jordbruksverkets tillhandahållande av tjänster som utförs av karantänsveterinärer utgör sådant tillhandahållande som utgör myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässigt.

8.4.3.2 Offentligrättsliga organ

Av artikel 4.5 i sjätte direktivet framgår att det ska vara fråga om ett offentligrättsligt organ för att verksamhet som bedrivs genom myndighetsutövning ska kunna undantas från yrkesmässighet.

Tolkas enligt nationella regler

Av EG-domstolens dom i 231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, framgår att vilka som ska tolkas som offentligrättsliga myndigheter avgörs av varje lands nationella lagstiftning. EG-domstolen har även i domen C-4/89, Carpaneto Piacentino, slagit fast att åtskillnad mellan offentlig och privat verksamhet endast kan göras på grundval av det rättsliga system som tillämpas på offentliga organ i den nationella lagstiftningen. Det är således upp till respektive medlemsland att klassificera vilka verksamheter som omfattas av den

offentligrättsliga verksamheten som medför undantag från ekonomisk verksamhet i ljuset av artikel 4.5 i sjätte direktivet.

Enligt ML har begreppet offentligrättsligt organ begränsats till staten, ett statligt affärsverk eller en kommun (4 kap. 7 § ML).

Bolag kan inte omfattas

Det särskilda yrkesmässighetsbegreppet är inte tillämpligt på andra än statliga eller kommunala myndigheter. Om en verksamhet som i sig innefattar myndighetsutövning bedrivs i bolagsform, bedöms yrkesmässigheten enligt de vanliga kriterierna. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas AB Svensk Bilprovning och AB Statens Anläggningsprovning.

EG-domstolen har i målen C-276/97 m.fl., de s.k. vägtullsmålen, ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet, medan motsvarande avgiftsuttag av privaträttsliga subjekt skulle beskattas.

Om en kommun överlämnar hantering av en kommunal angelägenhet i enlighet med kommunallagen åt ett privat företag omfattas inte detta privata företag av begreppet ”kommun” i kommunallagens mening och därmed inte heller av begreppet ”kommun” i mervärdesskattelagens mening. Således kan inte detta privata företag omfattas av undantaget från yrkesmässighet. Detta gäller även om det privata företaget är helägt av kommunen eller om det privata företaget utför sådan myndighetsutövning som delegerats av t.ex. kommun.

EG-domstolens mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, handlade om uppbörd av skatt som utfördes av särskilda uppbördsmän på uppdrag av den lokala skatteförvaltningen. Domstolen ansåg inte att denna verksamhet kunde undantas från ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet när denna verksamhet delegerats till privata företag.

RSV har i en skrivelse 1999-06-30, dnr 6432-99/100, uttalat sig i frågan om tillämpning av undantaget från yrkesmässig verksamhet vid tillhandahållande av arkeologiska utgrävningar. Där anges att undantaget från yrkesmässighet i enlighet med RÅ 1993 ref. 38 är tillämpligt då utgrävningen beslutas av länsstyrelsen och utförs av annan myndighet, men att det inte är tillämpligt i det fall utgrävningen beslutas av länsstyrelsen, men utförs av ett privaträttsligt subjekt t.ex. en stiftelse eller ett aktiebolag.

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet regleras i lagen (1981:1363) om notarius publicus och förordningen (1983:327) om notarius

publicus. Det är här fråga om sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet (jfr RSV:s skrivelse 1991-01-31, dnr 2962-91/D29).

8.4.3.3 Konkurrensbegränsningskrav enligt sjätte direktivet

Konkurrens- villkoret saknas i ML

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, framgår att den del som avviker, vad gäller undantaget från yrkesmässighet för offentligrättsliga organ, mellan ML och sjätte direktivet är konkurrensvillkoret som finns med i sjätte direktivet. Denna begränsning i undantaget finns inte i den svenska lagstiftningen. RR har i RÅ 2003 ref. 99 angivit att möjligheten att ta hänsyn till konkurrensvillkoret inte finns med den lagstiftning som finns i Sverige idag. Möjligheten att tillämpa s.k. direkt effekt kan endast användas till fördel för den enskilde, dvs. om den enskilde yrkar det. I och med att kommunen i ovan nämnd dom inte begärt detta kan konkurrensvillkoret inte användas. Någon möjlighet för de privaträttsliga subjekt som drabbas av konkurrensned-
vridningen att få återropa villkoret finns inte.

8.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten

8.5.1 Kost åt personal

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig enligt 4 kap. 2 § ML, när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Om däremot en arbetsgivare vars verksamhet i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ovan tillhandahåller kost åt personal, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om marknadsvärdet av tillhandahållandena för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas i avsnitt 32.

8.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

Skattskyldigheten för s.k. allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan är begränsad genom en särskild bestämmelse i 4 kap.

8 § ML som hänvisar till de regler som gäller vid inkomst-taxeringen. Detta innebär att en av ideell förening eller registrerat trossamfund bedriven verksamhet, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. respektive 14 § IL, inte utgör yrkesmässig verksamhet i momshänseende.

Allmännyttig förening

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast s.k. allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund. Bestämmelserna om ideella föreningar och registrerade trossamfund behandlas närmare i avsnitt 8.6.3.

8.6 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet

8.6.1 Samfällighet

Ingen utåtriktad verksamhet

En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening. Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (jfr RÅ 1970 Fi 1465, RÅ 83 1:26 och RÅ 86 not. 675).

Utåtriktad verksamhet finns

Om däremot samfällighetsföreningen tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses föreligga vilka, om de är skattepliktiga, medför skattskyldighet för föreningen om de görs i en yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ 79 1:15).

I ett förhandsbesked från 2000-03-24, som fastställts av RR i RÅ 2002 ref. 13, har SRN ansett att en vägsamfällighetsförenings verksamhet, vari upplåtits väg åt utomstående mot en ersättning av 40 000 kr under ett år var yrkesmässig och att skattskyldigheten åvilade föreningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör den omständigheten att en ägarförvaltd samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning uppbär avgifter från utomstående inte medföra någon annan bedömning av yrkesmässigheten. Av RÅ 2002 ref. 13 framgår dock att en ersättning om 40 000 kr från utomstående inte utgjorde mindre omfattning eftersom yrkesmässig verksamhet ansågs föreligga.

**Skattskyldighet
för respektive
delägare**

Om en ägarförvaltd samfällighet uppbär avgifter från utomstående i sådan omfattning att verksamheten ska anses yrkesmässig blir det fråga om skattskyldighet för delägarna på motsvarande sätt som vid fördelning av avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML. Yrkesmässigheten får då bedömas enskilt för varje delägare.

8.6.2 Kyrklig verksamhet

Yrkesmässigheten och därmed skattskyldigheten för kyrklig verksamhet ska i första hand bedömas utifrån ML:s allmänna regler i 4 kap. 1–4 §§ ML.

En verksamhet bedriven av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund anses dock enligt 4 kap. 8 § ML inte som yrkesmässig när inkomsten därav är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL (se vidare avsnitt 8.6.3 angående ideella föreningar och registrerade trossamfund).

Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, vilka vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt den nya lagen. RSV har i en skrivelse 1999-01-19 med, dnr 531-00/110 behandlat skattefrågor i samband med Svenska kyrkans skiljande från staten.

**Kyrkogårds-
förvaltning**

Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats är undantagen från beskattning enligt 3 kap. 23 § 6 p. ML när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats. Enligt begravningslagen (1990:1144) åligger det församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan, eller om regeringen för särskilt fall så förordnar, kommun att hålla allmän begravningsplats.

För tjänster som mot ersättning utförs av präst eller annan officiant i samband med begravningar, dop, vigsel eller jämförlig kyrklig ceremoni får skattskyldighet i första hand bedömas enligt allmänna regler i ML. Det innebär att skattskyldighet föreligger när omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML.

Om tjänsterna som ett led i verksamheten tillhandahålls av ett registrerat trossamfund eller en ideell förening och motsvarande inkomster omfattas av befrielse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL föreligger inte skattskyldighet enligt 4 kap. 8 § ML för en sådan omsättning.

**Kyrkobyggnader
m.m.
Uttagsbeskattning**

Vissa kyrkobyggnader och till dessa anknutna fastigheter utgör självständiga rättssubjekt, närmast av stiftelsekaraktär och omfattas då av 7 kap. 15 § IL. Fråga har uppkommit om uttagsbeskattning kan ske i enlighet med 2 kap. 8 § ML när fastighetsförvaltande tjänster utförs i egen regi på kyrkobyggnader, prästgårdar, kyrkogårdar etc. Enligt Skatteverkets uppfattning torde med ML:s nuvarande utformning uttagsbeskattning kunna ske.

I fall då undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 14 § IL är tillämpligt bör dock motsvarande begränsningar i fråga om förutsättningarna för uttagsbeskattning som gäller för allmännyttiga ideella föreningar vara tillämpliga (se avsnitt 8.6.3.4 och 8.6.3.5).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 7.6 och 12.3.

**Kyrklig
samfällighet**

SRN har i förhandsbesked 2001-05-03 funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till moms för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen ifråga har ansetts utgöra skilda skattesubjekt och omsättningarna har ansetts gjorda i yrkesmässig verksamhet. Sökanden överklagade förhandsbeskedet vad avsåg tillhandahållandet av vaktmästartjänster åt ett stift i samband med gudstjänster. RR ändrade förhandsbeskedet i den överklagade delen i RÅ 2002 not. 101 och fann att skattskyldighet inte förelåg för detta tillhandahållande.

8.6.3 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas inte som yrkesmässig verksamhet en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller samfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. och 14 § IL. Till verksamhet räknas här sådan näringsverksamhet som utgör rörelse, innehav av näringsfastighet samt annan verksamhet i vilken föreningen eller samfundet varit skattskyldig för inkomst om inte undantaget hade varit tillämpligt.

För sådana allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet enligt 7 kap. 7 § 2 st. 2 p. IL finns det alltså

bestämmelser som i motsvarande omfattning inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet och därmed skattskyldigheten enligt ML. För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga och för registrerade trossamfund som inte åtnjuter sådan skattebefrielse som tillkommer allmännyttig förening samt även för alla stiftelser gäller endast ML:s allmänna regler om vad som är yrkesmässig verksamhet.

8.6.3.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten

Krav som ska vara uppfyllda – allmännyttiga

Endast ideell förening, som är allmännyttig och därför begränsat skattskyldig, och ett motsvarande registrerat trossamfund omfattas av det begränsade yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 8 § ML. För att en ideell förening och ett registrerat trossamfund ska anses som allmännyttiga krävs att samtliga följande krav är uppfyllda

- ändamålet ska vara huvudsakligen allmännyttigt,
- ändamålet ska tillgodoses i verksamheten,
- avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster ska till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten,
- medlemsantagningen ska vara öppen,
- medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Närmare redogörelse för vad kravet på allmännytta innebär finns i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet och i Handledning för stiftelser och ideella föreningar.

Vad som där anförs gäller liksom den följande framställningen i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund. Att en förenings ändamål ska vara allmännyttigt innebär att föreningen i enlighet med 7 kap. 4 § IL ska främja rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Enligt 7 kap. 8 § IL räknas även religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller liknande ändamål som allmännyttigt. Äldre folketshus- och folketsparkföreningar (enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar), med främsta ändamål att tillhanda-

hålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

**Så gott som
uteslutande –
80 %**

Föreningen ska i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Det allmännyttiga ändamålet ska fullföljas genom att minst 80 % av nettoavkastningen ska användas för detta. Fullföljden kan bedömas för en femårsperiod. Medlemsantagningen ska vara öppen. Detta innebär att en onaturlig begränsning av medlemskap inte tillåts. Exempel på onaturlig begränsning är att förening med kulturellt ändamål tillåter endast manliga medlemmar.

8.6.3.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse

Ideella föreningar som inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst och därmed även för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig verksamhet enligt ML:s huvudregel i 4 kap. 1 § 1 p. ML. Allmännyttiga ideella föreningar beskattas enligt 7 kap. 7 § IL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver. Om villkoren för begränsad skattskyldighet för rörelseinkomster enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllda undantas rörelseverksamheten från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

**Verksamhet
med naturlig
anknytning**

Verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga delen anses ha naturlig anknytning till denna, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Med ”av hävd” menas verksamhet som av tradition har finansierat det slag av allmännyttig verksamhet, som föreningen bedriver. Som exempel kan nämnas bingo, lotterier och fester, som anordnas av idrottsförening.

8.6.3.3 EG-rätt

**Direkt effekt
kan medföra
skattskyldighet**

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-11 ansett att en allmännyttig ideell förening bedrivit ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte direktivet och att denna artikel skulle ha direkt effekt eftersom det att den enskilde yrkat om detta. Detta innebär att föreningen ansågs vara skattskyldig för moms i och med att även övriga förutsättningar för skattskyldighet var uppfyllda.

SRN anför att bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML inte stämmer överens med den uppbyggnad och systematik som används i sjätte direktivet. Regeln i ML är subjektinriktad utan närmare begränsning till vissa slags varor eller tjänster medan direktivet präglas av ett transaktionstänkande med undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster. Dessa skillnader leder till att en tillämpning av undantaget i 4 kap. 8 § ML och direktivets bestämmelser kan leda till olika beskattningsresultat.

Bestämmelsen om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 8 § ML står således inte i överensstämmelse med sjätte direktivet. Fråga är då om direktivet i detta fall ska ha företräde framför ML. För att så ska bli fallet fordras att direktivets aktuella bestämmelser har direkt effekt.

Bestämmelsen i artikel 4.1 är enligt SRN:s mening till sitt innehåll så klar och precis samt ovillkorlig att den får anses uppfylla villkoren för när en bestämmelse ska anses ha direkt effekt.

Slutligen anser SRN att en särskild omständighet i detta ärende var att föreningen åberopar den direkta effekten av bestämmelsen i sjätte direktivet för att hävda sin skyldighet att betala moms. Med hänsyn till att momssystemet, som bl.a. innefattar avdragsrätt eller återbetalningsrätt, till sin art är sådant att det kan vara förmånligt att vara skattskyldig bör det förhållandet att fråga är om att ålägga skattskyldighet inte leda till en annan bedömning än att de aktuella bestämmelserna har direkt effekt. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML.

8.6.3.4 Innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av Skatteverket har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som framgår av 4 kap. 8 § ML. I övrigt gäller följande.

Innehav av näringsfastighet anses inte som yrkesmässig verksamhet enligt ML, om föreningen är frikallad från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 7 § IL. Om föreningen frikallas från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 21 § IL är däremot kravet på yrkesmässighet uppfyllt.

Villkoret för frikallelse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllt om fastigheten till övervägande del används i föreningens egen allmännyttiga verksamhet. Villkoret är också uppfyllt om inkomst hänförlig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för den ideella verksamheten.

Exempel på den senare grunden för befrielse är ”äldre” folketshusföreningars upplåtelse av samlingslokaler.

Skattefrihet vid inkomsttaxeringen enligt 7 kap. 7 § IL innebär att inkomster av fastigheten i övrigt inte heller anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Begränsningen av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML medför, när villkoren härför uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till moms för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska inte heller ske.

Om föreningen till mindre än hälften använder fastigheten i sin egen verksamhet anses däremot inkomsten komma från yrkesmässig verksamhet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska då också ske.

Exempel

En idrottsförening kan t.ex. äga en sporthall, använda 25 % själv, och hyra ut resten av hallen åt annan t.ex. någon som bedriver rörelse och är skattskyldig enligt ML för verksamhet med styrketräning, gym m.m. Föreningen har anställd personal för skötsel av fastigheten. Om byggnaden, är öppen för allmänheten, blir denna en skattefri specialbyggnad enligt 3 kap. 2 § FTL. Beskattning sker enligt IL för hyresinkomsten, medan det egna förmånsvärdet av lokal inte inkomstbeskattas.

Undantaget från skattskyldighet för egen lokal grundas inte på 7 kap. 7 § IL då mindre än övervägande del används i egen verksamhet. Härav följer att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte blir tillämpligt. Den egna användningen av fastigheten är inte verksamhet i ML:s mening. Däremot är fastighetsinnehavet som sådant näringsverksamhet. Skatteplikt föreligger inte för egen användning och enligt ML:s allmänna bestämmelser inte heller för uthyrningen. Föreningen ska dock uttagsbeskattas för egna fastighetstjänster på fastigheten förutsatt att lönegränsen

på 150 000 kr är överskriden (2 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan medges i detta fall, eftersom hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Skulle en annan hyresgäst i fastigheten bedriva sådan verksamhet som inte medför att frivillig skattskyldighet kan medges skulle uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 8 § ML för den del av fastigheten, som föreningen nyttjar för egen del och hyr ut till den andre hyresgästen.