

8 Yrkesmässig verksamhet

8.1 Yrkesmässighetsbegreppet

4 kap. 1–8 §§ ML

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, artikel 2, 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. Vid tillämpning av ML:s regler, ska en jämförelse göras med bestämmelserna i artikel 4 i sjätte direktivet om beskattningsbara personer.

8.1.1 Huvudregeln

4 kap. 1 § 1 p. ML

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet 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.

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL räknas också i annat fall 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. Av artikel 4.2 i sjätte direktivet framgår att utnyttjande av en tillgång i syfte att förlöpande vinna intäkter därav utgör en ekonomisk verksamhet. I ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1994 not. 302) ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet. RR har också i en dom 2003-10-24 i mål nr 349-2002 funnit att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkerings-

platser till utomstående var yrkesmässig enligt ML.

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

Detta hindrar emellertid inte att avdrag för ingående moms kan medges i vissa fall då verksamhet som medför skattskyldighet till moms bedrivs på en privatbostadsfastighet eller i en privatbostad. I 4 kap. 3 § 1 st. 2 och 3 p. ML finns bestämmelser om skattskyldighet vid upplåtelser mot ersättning och andra omsättningar som avser privatbostäder och privatbostadsfastigheter. Det bör uppmärksammas att ett avdragsförbud finns för förvärv som avser stadigvarande bostad. (Se vidare avsnitt 15.2.10.2)

Enligt huvudregeln i ML är det verksamhetens karaktär som är avgörande för yrkesmässigheten och inte frågan om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Verksamhet som till sin natur och innebörd är hänförlig till inkomstslaget kapital är således inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

I 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML anges särskilt att sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 45 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 näringsverksamhet 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 mervärdesbeskattningen.

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.

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 samt dom 1997-03-25, mål nr 4857-4859-1994 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 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.

KR i Göteborg har i en dom 1996-10-09, mål nr 1007-1995, ansett att ett aktiebolag i vilket bedrevs fälttävlansverksamhet med hästar och där sponsorbidrag erhöles bedrev två verksamheter av vilka den ena, fälttävlansverksamheten inte bedömdes som yrkesmässig. Intäkter i bolaget hade endast erhållits i form av sponsorbidrag. 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.

8.1.1.1 EG-rätten

Sjätte direktivet artikel 4

I sjätte direktivet, artikel 4.1 uttrycks att med ”skattskyldig person”, se ingressen under avsnitt 8.1 ovan, 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.

EG-domstolen har i målen C-268/83 Rompelman och C-110/94 INZO funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till moms respektive igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss sådan verksamhet kunde genomföras innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. Se även under avsnitt 16.4.

I en annan dom C-89/81 Hong Kong Trade Development Council 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.

Kapitalförvaltning

EG-domstolen har i dom i målet C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV 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 rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten. I ett annat mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd 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.

Näringsidkare

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i ML i 1 kap. 15 § ML (definition av begreppet utländsk företagare, se under rubriken 8.1.2.5 nedan) i 2 a kap. (bl.a. 3 §), 3 kap. 30 b § 4 p. 5 kap. 7 § och 9 a och b kap. ML.

I prop. 1994/95 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 8442-02/120, 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.

8.1.2 Kompletterande regler som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

8.1.2.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m.

**4 kap. 3 § 1 st. 2 p.
ML**

Som yrkesmässig verksamhet räknas 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. RSV har utfärdat rekommendationer (RSV S 1995:43) 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 i föregående stycke 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 avverkningsrätt, rätten att ta jord, sten eller liknande produkter från fastigheten.

8.1.2.2 Uthyrning av verksamhetslokal

**4 kap. 3 § 1 st. 3 p.
ML**

Enligt 9 kap. 1 § ML kan SKV 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.

På ansökan av skattskyldig som före den 1 november 1994 medgivit skattskyldighet för sådan uthyrning får dock SKV besluta att uthyrningen ska medföra skattskyldighet även efter den 1 januari 1995.

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet, är uthyrningen att betrakta som yrkesmässig. 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.

8.1.2.3 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse

**4 kap. 1 § 2 p. ML
30 000 kr**

Som yrkesmässig verksamhet enligt ML räknas också omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Utmärkande för en till näringsverksamhet hänförlig rörelse är bl.a. varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Vad som avses med former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse framgår närmare under 8.2.3 nedan.

8.1.2.4 Stat och kommun

**4 kap. 6 och 7 §§
ML**

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun enligt kommunallagen (primärkommun eller landsting) har skattepliktig omsättning av varor eller tjänster utan att tillhandahållandet ingår som ett led i myndighetsutövning, eller avser bevis, protokoll eller mot-

svarande avseende myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej.

Myndighetsutövning innebär bl.a. att stat eller kommun fattar beslut eller vidtar åtgärder som påverkar medborgare, företag m.fl. utan att något privaträttsligt avtal ingåtts mellan parterna.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämföras 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.

Se närmare om stat och kommun under 8.2.4.

8.1.2.5 Utländsk företagare

4 kap. 5 § ML

Frågan om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML ska 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 EG-rätten görs också här.

I övrigt hänvisas till avsnitt 40 angående utländska företagare.

8.1.3 Inskränkningar i fråga om yrkesmässigheten

8.1.3.1 Kost åt personal

4 kap. 2 § ML

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig, 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.

8.1.3.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

4 kap. 8 § ML

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 inkomsttaxeringen. Detta

**Allmännyttig
förening**

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.

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 8.2.6.

8.2 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet

8.2.1 Samfällighet

ML har ingen särskild definition av begreppet samfällighet. Definition av samfällighetsbegreppet återfinns däremot i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. Med samfällighet enligt denna lag avses

1. samfällighet enligt fastighetsbildningslagen (1970:988),
2. annan mark som gemensamt tillhör ägarna av de mantals-skrivna fastigheterna i en socken,
3. servitut eller annan särskild rättighet som hör till flera fastigheter gemensamt,
4. samfällighet enligt anläggningslagen (1973:1149),
5. samfällighet enligt vattenlagen (1983:291) samt
6. samfällighet enligt lagen (1987:11) om exploateringssamverkan.

Exempel på ändamål för vilka samfälligheter finns är anläggande och skötsel av enskilda vägar, vatten- och avloppsanläggningar, dikningar m.m. En samfällighet kan förvaltas av ägarna (ägarförvaltning).

**Samfällighets-
förening**

Förvaltning av en samfällighet sker ofta i en för detta ändamål bildad förening. En sådan samfällighetsförening är en självständig juridisk person som har till uppgift att förvalta den samfällighet för vilken den bildats. Föreningen kan i eget namn t.ex. uppta lån och föra talan mot medlem.

En samfällighetsförening är slutligt bildad först sedan den registrerats. Först genom registreringen får föreningen rätt att förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter dvs. den blir en juridisk person. Samfällighetsföreningsregistret förs av den statliga fastig-

hetsmyndigheten i länet.

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).

I detta sammanhang kan även nämnas RÅ 83 1:26 (RSV/FB Im 1983:24). Det var här fråga om en föreningsförvaltd samfällighet, vars ändamål var att tillgodose delägarfastigheternas behov av värme. Samfällighetsföreningen ansågs inte skattskyldig för värmedistributionen. Samma utgång blev det i RÅ 86 not. 675 (RSV/FB Im 1986:9) där det var fråga om en sopsuganläggning som drevs av en samfällighet som förvaltades av en förening.

Enligt SKV:s 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. Om en ägarförvaltd samfällighet uppbär avgifter från utomstående i sådan omfattning att verksamheten bör 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. I ett förhandsbesked, 2000-03-24, 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. Förhandsbeskedet har fastställts i dom av RR, RÅ 2002 ref. 13.

8.2.2 Gränsdragning tjänst – näringsverksamhet

8.2.2.1 Begreppet näringsverksamhet

Enligt 13 kap. IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, dvs. vad som brukar kallas rörelsekriterierna. En till näringsverksamhet hänförlig rörelse brukar även kännetecknas av en viss omfattning.

Kriteriet självständighet används vid avgränsningen mot inkomstslaget tjänst.

Varaktighet avgränsar mot inkomstslaget kapital, men torde även ha tillmätts viss betydelse för avgränsningen mot tjänst när det gäller tillfälliga uppdrag.

Vinstsyftet utgör en avgränsning mot bl.a. hobbyverksamhet för fysiska personer och tillgodoseende av ideella och allmännyttiga ändamål för vissa juridiska personer t.ex. stiftelser. Mot bakgrund av EG-rätten kan krav på egentligt vinstsyfte numera ej ställas som ett avgörande villkor för yrkesmässighet. Direktivet förutsätter dock att verksamheten ska vara av ekonomisk art. I EG-rätten förutsätts att en särskild mervärdesskatterättslig bedömning görs även om resultatet inkomstskatterättsligt skulle bli det samma. KR i Sundsvall har i dom meddelad 2003-06-03 mål nr 1591-02 kommit fram till att en enskild person inte bedrivit näringsverksamhet enligt IL. Däremot ansågs vederbörande som en beskattningsbar person enligt artikel 4 i sjätte direktivet.

8.2.2.2 Tjänst eller näringsverksamhet

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, dvs. ska betraktas som en näringsidkare, eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst. Vid en sådan bedömning kan man få vägledning av de i avsnittet 8.2.2.1 angivna kriterierna för en rörelse

Vid bedömningen av graden av självständighet 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. Det räcker således inte med att konstatera att vissa formella förutsättningar, kännetecknande för en egen företagare, är uppfyllda. Något avgörande avseende kan därför inte fästas vid

- i handelsregistret intagen enskild firma eller ett hos PRV registrerat handelsbolag/aktiebolag,
- förekomst av en handling som betecknas som ”anbud”,
- att mellanhavandet regleras genom en faktura,
- att en viss del av ersättningen betecknas som moms,
- den omständigheten att arbetets utförande har krävt flera personers medverkan,
- att skriftligt avtal förelegat.

Av större betydelse är i stället hur verksamheten faktiskt bedrivits. Omständigheter som lämpligen kan ligga till grund för en bedömning framgår nedan. Notera att de undersökta kriterierna är av olika vikt. Det räcker därför inte att konstatera att något eller några kriterier på självständighet föreligger. Det är helhetsbilden, en samlad bedömning, som avgör om det är fråga om inkomst av tjänst eller näringsverksamhet.

Följande faktorer, som påverkar bedömningen tjänst/verksamhet bör undersökas

- verksamhetens art,
- verksamhetens beräknade omfattning,
- vem håller med material,
- har inventarier till ett större värde förvärvats,
- särskild verksamhetslokal,
- anställd personal i verksamheten? Hur många?
- antal uppdragsgivare,
- huvudsyssla eller bisyssla,
- sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning,
- vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?

Vid bedömningen kan även tablan i bilaga 2 vara till hjälp. Se även avsnitt 4 samt bilagorna 2 och 3 till RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera. och RSV S 2000:6. RR har i RÅ 2000 not. 189 (överklagat förhandsbesked angående inkomstskatt) vid en samlad bedömning funnit att ett konsultbolag och dess delägare under i målet gällande omständigheter bedrev självständig näringsverksamhet i förhållande till ett s.k. paraplybolag, genom vilket verksamheten bedrevs utåt sett. I domar 2001-11-16, RÅ 2001 ref. 60 har RR i ett annat liknande ärende funnit att självständighet inte förelåg.

EG-rätten

Man måste vid bedömning av självständigheten även beakta EG-rätten och särskilt bestämmelserna i artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet. 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. Bedömningen ska göras självständigt i förhållande till de liknande bedömningar som görs i fråga om avgiftsskyldighet för arbetsgivaravgifter. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen ska, även om resultatet

därav kan bli det samma, inte göras avhängig andra bedömningar. EG-domstolen har i domar i målen 235/85 och C-202/90 bedömt 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.

F-skattsedel

Den som innehar F-skattsedel kan antas bedriva näringsverksamhet. Det bör dock observeras att den som innehar F-skattsedel inte utan vidare utredning kan antas bedriva yrkesmässig verksamhet i ML:s mening. F-skattsedeln underlättar för en uppdragsgivare att kunna avgöra om en eventuell utbetalning utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. F-skattebeviset, som följer med F-skattsedeln, är ett slags "körkort" för företagaren. SKV kan i vissa fall av försummelser återkalla F-skattsedeln. Näringsverksamhet kan bedrivas även av den som inte har F-skattsedel. Detta innebär i sådant fall att en uppdragsgivare, dvs. någon som betalar ut ersättning för arbete, ska göra skatteavdrag från ersättningen exklusive moms och betala arbetsgivaravgifter på samma underlag.

Skogsarbeten m.m.

Jordbrukare, skogsarbetare eller annan person som utför skogsarbete åt annan genom i huvudsak egen arbetsinsats och med användande endast av såg, yxa, motorsåg, röjningssåg eller liknande, bör inte anses driva yrkesmässig verksamhet i momshänseende och bör därför som regel inte anses skattskyldig. Endast om vederbörande i sin tur för arbetets utförande anlitar anställda utöver enstaka medhjälpare och dessutom åtar sig arbete för flera uppdragsgivares räkning utan att fastare anknytning till dessa föreligger, kan skattskyldighet enligt ML uppkomma.

Om däremot vederbörande för utförande av skogsarbete använder maskinell utrustning i form av traktor eller liknande eller använder häst bör som regel skattskyldighet enligt ML anses föreligga. Som förutsättning härför gäller att den som utför arbetet har att hålla med maskiner respektive häst.

Avbytarverksamhet

Att arbete med egen skogsmaskin i vissa fall kan anses bedriven på sådant sätt att det blir fråga om näringsverksamhet framgår av rättsfallet RÅ 82 1:50. RR har i en dom (RÅ 2001 ref. 25) funnit att en s.k. avbytarverksamhet inom jordbruket vid en samlad bedömning av bl.a. självständigheten var hänförlig till näringsverksamhet.

Journalister, författare m.fl.

Journalister, författare m.fl. som bedriver sin verksamhet på sådant sätt att den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Om inkomsten av

verksamheten däremot är hänförlig till inkomst av tjänst beroende på att exempelvis självständighetskriteriet enligt avsnitt 8.2.2.1 ovan inte uppfylles är verksamheten inte att anse som yrkesmässig enligt ML.

Royalty

För uppfinnare, författare, kompositörer m.fl. som yrkesmässigt bedriver vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet under sådana förutsättningar som innebär att verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL gäller att även royaltyinkomster som utgår på grund av verksamheten anses hänförliga till näringsverksamhet och yrkesmässig verksamhet enligt ML. I vissa fall är emellertid royalty inkomst av tjänst, nämligen då verksamheten är tillfällig och inte kan ses som yrkesmässig (t.ex. engångsförfattare, engångsuppfinnare) eller då den annars har bedrivits på ett sådant sätt som innebär att inkomsten blir hänförlig till inkomst av tjänst. (Kriterierna självständighet och vinstsyfte enligt avsnitt 8.2.2.1 uppfylls inte). Även royalty som uppbärs på grund av till exempel uppfinningar som gjorts av en arbetstagare i tjänsten är vanligen att hänföra till inkomst av tjänst.

Ärvt royalty anses som näringsverksamhet om det ursprungliga inkomstslaget varit näring. Om den däremot varit tjänst torde den ärvda royaltyn också ses som inkomst av tjänst.

Provisions-inkomster

RR har i två mål avseende försäljare av monteringsfärdiga trähus ansett rörelse föreligga (RÅ 1986 ref. 123 och RÅ 1986 ref. 124). RR har därvid särskilt beaktat att handelsbolagen, vari verksamheten bedrevs, hade egna kontorslokaler, egna anställda, var oförhindrade att åta sig uppdrag för andra företag än de aktuella uppdragsgivarna, var registrerade för moms och i ett fall ombesörjde lokal annonsering. 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.

Jultidningar

RR uttalade i RÅ 1992 ref. 62 avseende ett överklagat förhandsbesked om beskattningsvärdet när ett bolag sålde jultidningar till ungdomar som sedan sålde dessa vidare. Avgörande för bestämningen av beskattningsvärdet var genom vilken transaktion bolaget hade försålt de aktuella publikationerna. Frågan gällde om de beställande barnen 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. Alternativt hade barnen för egen räkning förvärvat publikationerna varvid frågan om deras skattskyldighet fick bedömas utifrån ML:s allmänna regler. Denna fråga hade inte tagits upp i ansökningen. RR fann att bolaget endast var skattskyldigt för den ersättning som betalades av barnen. Den eventuella ytterligare

ersättning som barnen kunde ta ut utgjorde vederbörandes egen inkomst. RR:s motivering var följande:

Vid en sammantagen bedömning av vad som framkommit främst med avseende på vad som avtalats mellan bolaget och de beställande barnen finner regeringsrätten att något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan dem inte föreligger och att barnen inte heller i övrigt företrätt bolaget på sådant sätt att bolaget är skattskyldigt för deras försäljningar. Med hänsyn till det sätt varpå verksamheten lagts upp saknas anledning att vid denna bedömning fästa något avseende vid barnens omyndighet. Något skäl i övrigt har inte visats för att frångå den allmänna principen för mervärdebeskattningen att varje led i en förädlingskedja betalar mervärdesskatt för sin del av förädlingen. Skattskyldighetsfrågan skall bedömas med hänsyn till denna grundläggande princip för en omsättningsskatt, konstruerad som en mervärdesskatt. Det beskattningsvärde som bolaget enligt denna princip har att erlagga moms på är det vederlag som bolaget erhållit vid sin avyttring av publikationerna till barnen.

Handelsagent eller handelsresande?

KR i Stockholm behandlade i dom 1984-12-21 (mål nr 4160-1982) skillnaden mellan handelsagent (rörelseidkare) och handelsresande (anställd). KR uttalade bl.a. att handelsagenten inte hade rätt till provision om köparen inte fullföljde det avtal som hade förmedlats, medan handelsresanden hade rätt till provision oberoende av om avtalet fullgjorts eller inte. Vidare sades att handelsagenten typiskt sett drev rörelse från fast kontor, men handelsresanden utmärktes av att han hade åtagit sig att för en köpmans räkning resa från en ort till en annan. En bedömning bör göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet, se även prop. 1990/91:63 s. 19–22.

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.

Hobbyverksamhet

Hobbyverksamhet kan kännetecknas av både varaktighet och självständighet, men avsaknad av direkt vinstsyfte medför att verksamheten inte uppfyller kraven på näringsverksamhet enligt IL. Inkomsten blir därför beskattad i inkomstslaget tjänst.

Från praxis beträffande gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet kan nämnas

- RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509. Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby,
- RÅ 1961 Fi 1760. Gränsdragning vid nystartad verksamhet,
- RÅ 1956 Fi 1063. Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby,
- RÅ 1965 Fi 785. Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda exemplar av 1 000 tryckta, hobby,
- RÅ 1966 Fi 208. Kennelverksamhet med 3–6 avelsdjur, rörelse,
- RÅ 1970 Fi 1984. Visning av konstsamling mot betalning, rörelse.

**EG-dom:
Kriterier på
ekonomisk
aktivitet**

EG-domstolen har i målet C-230/94 Enkler angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas 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, enligt EG-domstolen, göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid 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).

8.2.3 Begreppet former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former)

4 kap. 1 § 2 p. ML

Som yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML räknas förutom vad som utgör näringsverksamhet enligt IL, också verksamhet som bedrivs under former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former). 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.

Syftet med denna utvidgning av yrkesmässigheten är i första hand att ge möjlighet till korrigering av situationer i vilka momsens

en icke önskvärd konkurrens effekt. Bestämmelsen har således kommit till främst i näringslivets intresse. Rent allmänt torde gälla att den ska tillämpas restriktivt och i undantagsfall.

För att rörelseliknande former över huvud taget ska komma i fråga, måste det först konstateras att verksamheten inte uppfyller de krav som gäller enligt IL:s definition av näringsverksamhet. Det måste således framgå att det brister i fråga om uppfyllandet av något av rörelsekriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Först sedan detta konstaterats kan man pröva frågan om verksamheten bör anses bedriven under rörelseliknande former. Det är endast brister i fråga om uppfyllandet av rörelsekriterierna som kan överbryggas med hjälp av bestämmelsen om rörelseliknande former och inte brister ifråga om några andra förutsättningar för skattskyldigheten.

Bestämmelsen om rörelseliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet. Frågan är då hur stor denna utvidgning ska anses vara. Förarbetena till bestämmelsen ger liten vägledning. Departementschefens uttalande (prop. 1973:163 s. 63) "att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättningsskatt enligt mervärdeskatteprincipen" och "att man bör bortse från hur verksamheten bedöms i andra sammanhang, t.ex. med avseende på arbetsgivaravgift eller ATP" klargör inte den tänkta omfattningen av begreppet former jämförbara med näringsverksamhet eller vilka typfall som avses.

Inte heller rättspraxis kan sägas ge någon vägledning om vilken räckvidd som bestämmelsen har. I rättspraxis har frågan behandlats endast ett fåtal gånger och frågan har avgjorts från fall till fall. RR har i överklagade förhandsbesked (RSV/FB Im 1979:2, 1979:14 och 1982:9) ansett en kommun och två olika föreningar vara skattskyldiga till moms på grund av att dessa har bedrivit servering eller försäljning under rörelseliknande former.

Skogsarbetare med egna traktorer samt fotografer med dyrbar egen fotografisk utrustning vilka redovisar uppdragsinkomster som inkomst av tjänst har ansetts bedriva verksamhet i rörelseliknande former.

I RÅ 84 1:59 hade en person efter att ha avslutat en anställning utfört liknande arbetsuppgifter men nu som underentreprenör. Både LR och KR ansåg att anställningsförhållande förelåg, varför uppdragsgivaren inte var berättigad till avdrag för ingående moms enligt fakturor från den anställda. RR ansåg dock att former jämförbara med rörelse förelåg. RR tycks i förevarande mål ha använt institutet rörelseliknande former för att undvika oskäligen

konsekvenser då det först under processens gång ansetts att fråga inte var om rörelse. Rättsfallet har begränsad räckvidd, eftersom det endast är i efterhand som man med ledning av avgörandet kan göra en likartad bedömning. Den anställde hade trots allt fullgjort sina skyldigheter som om vederbörande vore redovisningsskyldig för moms.

Att inkomst av hobbyverksamhet numera utgör skattepliktig inkomst av tjänst leder inte till någon annan bedömning jämfört med tidigare vad gäller verksamhet bedriven i former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Hobbyverksamhet har under senare år endast i ett undantagsfall av RSV ansetts bedrivas i former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Det gäller deltagande i totalisator tävlingar med registrerade trav- och galopphästar. Se vidare avsnitt 29.

8.2.4 Yrkesmässighet i statlig och kommunal verksamhet

Konkurrens- neutralitet

En grundläggande princip för mervärdesbeskattningen 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.

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.

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.

**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.

**Led i myndighets-
utövning**

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. Enligt RSV:s uppfattning sker sådana försäljningar i yrkesmässig verksamhet varför omsättningen är skattepliktig. Om polismyndigheten däremot säljer en vara och köpesumman redovisas till ägaren efter eventuella avdrag för kostnader får försäljningen enligt RSV:s uppfattning anses som ett led i myndighetsutövning. För polismyndigheten föreligger då inte skattskyldighet 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 larmanläggning 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 enligt RSV:s uppfattning 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 medför enligt RSV:s uppfattning inte skattskyldighet för polismyndigheten emedan det är fråga om led i myndighetsutövning.

I skrivelsen anförs också att ersättning som en skadelidande erhåller av skadevållanden eller dennes försäkringsbolag inte medför skattskyldighet för den skadelidande eftersom sådan ersättning inte utgår på grund av någon omsättning.

**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 expeditiönmässiga 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 SKV 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.
Tillhandahållanden av 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.
Förhandsbesked: 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. 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. RSV anser att undantaget från yrkesmässighet i enlighet med ovan nämnda RR-dom 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.
Karantänsveterinär	RSV har i en annan skrivelse 1999-12-27, dnr 8974-99/120, gjort en motsvarande bedömning ifråga om tjänster tillhandahållna av en karantänsveterinär.
Bolag	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 domar 2000-09-12 i målen C-358/97 m.fl. ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som ett led i myndighetsutövning, medan motsvarande avgiftsuttag av privaträttsliga subjekt skulle beskattas.

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).

Parkeringsavgifter

EG-domstolen har i dom C-446/98, Fazenda Pública, behandlat frågan om uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon när en sådan verksamhet utövas av ett offentligrättsligt 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 p grund av myndighetsutövning. RR har i dom 2003-12-23, mål nr 4959-2002, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-06-28, med ändring därav förklarat att en kommuns tillhandahållande mot avgift av parkeringsplatser på gatumark omfattades av undantag från yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § ML och därmed inte medförde skattskyldighet.

8.2.5 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 8.2.6 angående ideella föreningar och registrerade trossamfund).

Svenska kyrkan är fr.o.m. den 1 januari 2000 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
3 kap. 23 § 6 p. ML**

Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats är undantagen från beskattning 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.

Kremering

RSV har i ett brevsvår 1995-04-28, dnr 2988-95/901, ansett att omsättning som avser kremering av avliden är undantagen från skatteplikt, oavsett om sådan verksamhet bedrivs av en huvudman för begravningsplats som är en kommun eller en kyrklig församling. Kremering bekostas numera normalt med den begravningsavgift som tas ut av det allmänna på samma sätt som skatt, varför särskild avgift normalt inte längre påförs dödsboet.

Kyrkobyggnader m.m. Uttagsbeskattning 2 kap. 8 § ML

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 SKV:s 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 8.2.6.4 och 8.2.6.5).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 7 och 12.

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 i fråga 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 fann i dom 2002-06-25 mål nr 3454-2001 att skattskyldighet ej förelåg för detta tillhandahållande.

8.2.6 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.

Förening

En förening bildas genom att den antar stadgar och väljer styrelse. I och med detta är den en juridisk person som kan ha tillgångar, ansvara för skulder och andra förpliktelser och vara part inför t.ex. myndigheter och domstolar. Rättssubjekt, som betecknar sig som en förening, är i regel en förening. Det förekommer däremot att ett subjekt, som betecknar sig som en stiftelse, i verkligheten är en förening. Ett kännetecken på en förening är att den har medlemmar.

Ideell förening

För ideella föreningar finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening, som själv begär detta.

Till gruppen ideella föreningar räknas förening som inte är

- ekonomisk förening (SFS 1987:667),
- sambruksförening (SFS 1975:417),
- understödsförening (SFS 1972:262),
- samfällighetsförening (SFS 1973:1150 om förvaltning av samfällighet), (jfr avsnitt 8.2.1),
- vattenförbund (SFS 1976:997), (jfr avsnitt 9.4.2).

Med registrerat trossamfund avses enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:1593) om trossamfund Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt denna lag. Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

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

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 SKV:s 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 tillhandahålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

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.

8.2.6.2 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. 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 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.

8.2.6.3 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse

Ideella föreningar kan i vissa fall anses bedriva verksamhet som är yrkesmässig på den grund att den bedrivs under s.k. rörelseliknande former. På grund av det särskilda undantaget från yrkesmässighet för allmännyttiga ideella föreningar torde reglerna om s.k. rörelseliknande former inte komma till användning i fråga om sådana föreningar. Det bör särskilt påpekas att dessa regler inte heller kan användas som utfyllnad av yrkesmässigheten när en verksamhet bedömts vara undantagen från denna enligt 4 kap. 8 § ML. Se vidare under 8.2.3.

8.2.6.4 Innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av SKV har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig, 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 till moms 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 till moms 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.

Föreningens innehav av näringsfastighet medför att kravet på yrkesmässighet är uppfyllt. 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 enligt ML 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.

8.2.6.5 Sammanfattning

Allmännyttiga ideella föreningars och därmed likställda registrerade trossamfunds beskattning

Allmännyttiga ideella föreningars och likställda registrerade trossamfunds beskattning			
Skattskyldighet enligt IL		Skattskyldighet enligt ML	
	Allmänt	Särskilt för uttag av fastighetstjänst	Skattskyldighet enligt ML för uthyrning av fastighet
1. Beskattad rörelseinkomst För beskattad rörelseinkomst enligt IL gäller allmänna momsregler	Ja	*) se nedan	-
2. Beskattad fastighetsinkomst För beskattad fastighetsinkomst enligt IL gäller allmänna momsregler	Ja	Ja	Kan medges
3. Ej beskattad fastighetsinkomst enligt 7 kap. 21 § IL För fastighetsinkomst, som undantas från beskattning enligt 7 kap. 21 § IL, gäller allmänna momsregler	Ja	Ja	Kan medges
4. Ej beskattad rörelseinkomst enligt 7 kap. 7 § IL Rörelse- och fastighetsinkomst, som undantas från beskattning enligt 7 kap. 7 § IL, räknas inte som yrkesmässig enl. ML	Nej	*) se nedan	-
5. Ej beskattad fastighetsinkomst enligt 7 kap. 7 § IL När fastigheten till övervägande del används för uthyrning	Nej	Nej	Kan medges

Allmännyttiga ideella föreningars och likställda registrerade trossamfunds beskattning	
del används i föreningens allmännyttiga verksamhet eller till huvudsaklig del används i verksamhet, som uppfyller kravet på hävd eller naturlig anknytning, gäller denna punkt.	*) p 1–4 Om fastigheten används på annat sätt än enligt p. 5 gäller följande. Om rörelse (p. 1 eller 4) bedrivs i egen fastighet kan uttagsbeskattning för fastighetstjänster bli aktuell. För uttagsbeskattning av fastighetstjänster ska bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML vara uppfyllda. Skattskyldighet för uthyrning av fastighet kan medges endast om villkoren i 3 kap. 3 § 2 st. och 1 § ML är uppfyllda.